

67.5

Г 62

МИНИСТЕРСТВО ВНУТРЕННИХ ДЕЛ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
НИЖЕГОРОДСКАЯ ВЫСШАЯ ШКОЛА

С. П. ГОЛУБЯТНИКОВ, Ю. М. КРАВЧЕНКО,
А. А. МЕДЖЕВСКИЙ

**ОСНОВЫ
СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ**

НИЖНИЙ НОВГОРОД 1994



2

МИНИСТЕРСТВО
РАСПРЕДЕЛЕНИЯ
НИЖЕГОРОДСКОГО

С. П. ГОЛУБЯТНИКОВ
А. А. МЕДВЕДЬ

ОСНОВЫ
СУДЕБНОЙ

НИЖНИЙ

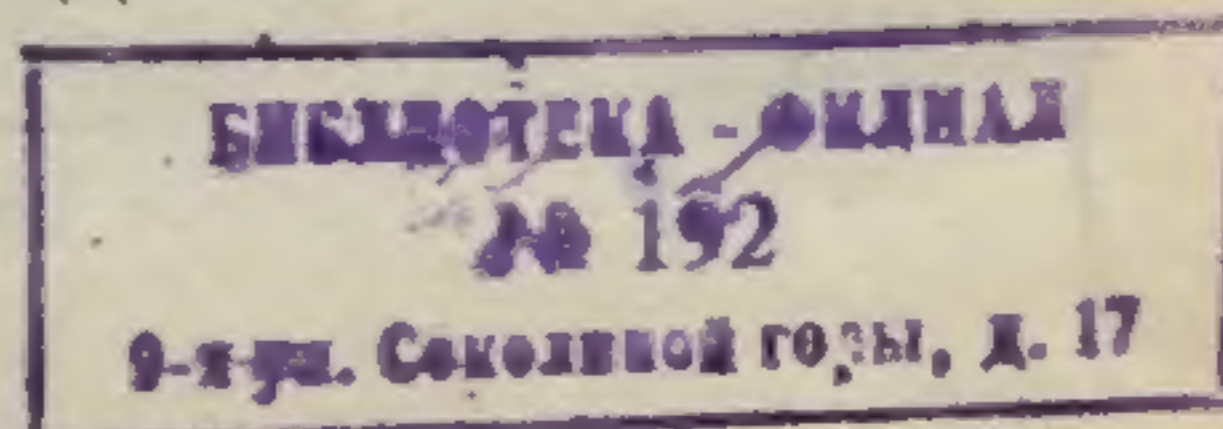
МИНИСТЕРСТВО ВНУТРЕННИХ ДЕЛ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
НИЖЕГОРОДСКАЯ ВЫСШАЯ ШКОЛА

и р 03
и р 08
и р 13
и р 16

С. П. ГОЛУБЯТНИКОВ, Ю. М. КРАВЧЕНКО,
А. А. МЕДЖЕВСКИЙ

ОСНОВЫ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

НИЖНИЙ НОВГОРОД 1994



67.5

Г 62

Учебник подготовлен в соответствии с типовой программой по одноименной учебной дисциплине. Освещает вопросы использования бухгалтерского учета, ревизионных методов, а также знаний соответствующих специалистов в оперативной и следственной работе. По сравнению с другими ранее опубликованными по данной тематике изданиями более полно отражает изменения в экономике, вызванные переходом к рыночным отношениям.

Общие вопросы учета дифференцированы по признаку форм собственности на средства производства. Содержание специальных вопросов — техники преступного использования средств учета, методики работы с фальсифицированной учетной документацией — в первую очередь ориентировано на практику раскрытия и предупреждения новых видов экономических преступлений.

Для слушателей и преподавателей высших школ МВД, а также оперативных и следственных работников органов внутренних дел.

Авторами учебника являются:

Голубятников С. П. — гл. I §§ 1, 4, 5, 6, 7, 8, 9; гл. II 2, 3, 5; гл. III §§ 1, 2, 4, 5, 6; Кравченко Ю. М. — гл. I § 3; § 4; Меджевский А. А. — гл. I §§ 2, 4; гл. III § 3.

ПОГАШЕНО

© Нижегородская высшая школа МВД Российской Федерации, 1994
ЦЕНТРАЛИЗОВАННАЯ
БИБЛИОТЕКА
ИМЕНА
г. Москвы

ОГЛАВЛЕНИЕ

ГЛАВА I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ И ОСНОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	3
§ 1. Предмет и структура судебной бухгалтерии	3
§ 2. Бухгалтерские документы и материалы инвентаризации. Практика их использования при выявлении и доказывании преступлений	15
§ 3. Особенности организации и проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов	36
§ 4. Методы документальной и фактической проверки в практике ревизионных и правоохранительных органов	45
§ 5. Баланс и бухгалтерские счета	64
§ 6. Принципы учета на малых предприятиях	72
§ 7. Регистры и формы бухгалтерского учета	79
§ 8. Материалы аналитического учета в оперативной и следственной практике	88
§ 9. Использование документов при выявлении и расследовании преступлений, маскируемых под вид расчетно-денежных и кассовых операций	97
ГЛАВА II. ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ РАБОТЫ С ДОКУМЕНТАМИ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ	114
§ 1. Учет главнейших хозяйственных операций на промышленных предприятиях. Использование данных учета при выявлении преступлений	114
§ 2. Использование учетных документов при выявлении и расследовании преступлений в совхозах, колхозах и заготовительных организациях	135
§ 3. Использование учетных документов при выявлении и расследовании преступлений на предприятиях оптовой и розничной торговли	154
§ 4. Использование учетных документов при выявлении и расследовании преступлений на предприятиях общественного питания	178
§ 5. Учет новых видов финансово-расчетных операций	199
ГЛАВА III. РЕВИЗИЯ, АУДИТОРСКАЯ И БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА	208
§ 1. Защитные функции ревизии и контроля	208
§ 2. Порядок проведения ревизий и аудиторских проверок	219
§ 3. Особенности ревизии, проводимой по инициативе правоохранительных органов	226
§ 4. Судебно-бухгалтерская экспертиза и ее отличия от документальной ревизии	241
§ 5. Назначение и производство бухгалтерской экспертизы	250
§ 6. Заключение эксперта-бухгалтера	257

ГЛАВА I

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ И ОСНОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

§ 1. ПРЕДМЕТ И СТРУКТУРА СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

Судебная бухгалтерия в ее современном виде входит в состав комплексных экономико-правовых дисциплин, где от соединения положений ряда отраслей экономических и правовых знаний произошел переход к их действительной интеграции.

Попытка сложить разнородные экономические и правовые знания в одной учебной дисциплине первоначально была представлена в курсе «Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы». Судебная бухгалтерия как раз и возникла на базе этого курса в процессе длительной модификации его содержания и структуры.

Появление «Основ бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы» в учебных планах по специальности «Правоведение» было вполне оправдано. Однако, отсутствие собственного предмета снижало ценность разрабатываемых в нем практических рекомендаций. По своему содержанию курс складывался из двух мало взаимосвязанных разделов: в первом (который иногда именовали общей частью) сообщались сведения из теории, а также из отраслевого бухгалтерского уче-

та, во втором (как бы в особенной части) говорилось о ревизии и бухгалтерской экспертизе¹.

Учебная дисциплина раскрывала деятельность бухгалтера, ревизора, эксперта-бухгалтера и в самой меньшей степени обращалась к задачам собственно юридической практики. Рекомендации для юриста содержались лишь в тех разделах, где говорилось о процедуре использования знаний соответствующих специалистов. Наблюдалась переоценка опосредованной формы использования данных специальных экономических дисциплин. При этом под специальными знаниями понимались положения только общей бухгалтерской науки.

Методика самостоятельного применения юристом сообщаемых ему общеэкономических сведений рассматривалась крайне фрагментарно. Такое положение дел не могло удовлетворить практику, но явилось в тех условиях естественным и закономерным. Действительно, какие рекомендации можно было разрабатывать юристу на основе теории бухгалтерского учета, которая «изучает практику ведения бухгалтерского учета с целью нахождения путей ее дальнейшего совершенствования»²...

Противоречие стало уменьшаться в процессе дальнейшего развития учебной дисциплины. В общих разделах курса сугубо экономические вопросы начали дополняться судебно-экономическими (анализ преступной деятельности, маскируемой под вид учетных операций, характеристика документальных несоответствий как признаков и специфических следов преступлений и т. п.). Соответственно все большее внимание уже в этих разделах уделялось методикам самостоятельного применения юристом (прежде всего оперативным работником, следователем) представленных в учебной дисциплине учетно-экономических (теперь уже и судебно-

¹Курс состоял из четырех основных частей: теория бухгалтерского учета, отраслевой (обычно промышленный) учет, ревизия и судебно-бухгалтерская экспертиза. В последнем разделе рассматривались методические и процессуальные вопросы использования знаний судебных бухгалтеров (экспертов) при расследовании и судебном разбирательстве уголовных дел (см., напр.: *Остроумов С. С., Фортинский С. П. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы*. М.: Юрид. лит., 1969; близкую по структуре книгу: *Голубятников С. П., Кудрявцев Н. В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы*, М.: Юрид. лит., 1976).

²Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1983. С. 34.

экономических) знаний. Так в данном конкретном случае протекал процесс интеграции экономических (учетных) и правовых (криминалистических) знаний, который привел к новому пониманию целостности учебной дисциплины и к появлению ее собственного предмета.

Моментом, интегрирующим разнородное знание и соответственно предметом судебной бухгалтерии явились защитные функции бухгалтерского учета, а также закономерности их использования в практической деятельности по борьбе с экономическими преступлениями. Защитными называют функции учета, обеспечивающие охрану имущественных интересов государства, а также других субъектов, обладающих правом собственности на материальные и денежные ресурсы. Обращаясь к защитным функциям учета, судебная бухгалтерия не теряет связи с его теорией, но при этом неизбежно выходит за пределы предмета общей бухгалтерской науки¹.

Защитные функции вытекают из общих позитивных свойств учета, рассматриваемых во всех разделах бухгалтерской науки², но в качестве предмета специального изучения обособляются только в судебной бухгалтерии. Иными словами, процесс интеграции знаний в этой части предмета связан с выделением таких свойств учета, которые могут рассматриваться лишь под углом зрения правовой науки, прежде всего в их отношении к процессам совершения экономических преступлений.

По отношению к событию преступления различают превентивную (предупредительную) и охранительную (следообразующую) защитные функции бухгалтерского учета.

Суть первой состоит в том, что хорошо поставленная система учета обеспечивает предварительный контроль за всеми хозяйственными операциями и тем самым за-

¹Переоценка связи может привести к пониманию судебной бухгалтерии как одного из разделов теории бухгалтерского учета. Так, делая ряд оговорок, авторы одного из учебников отмечают: «судебная бухгалтерия представляет собой специальную отрасль бухгалтерии», что, по-видимому, недостаточно верно. (Судебная бухгалтерия. М.: Юрид. лит., 1980. С. 3).

²В. Г. Макаров в состав науки о бухгалтерском учете включает теорию бухгалтерского учета и бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. В качестве предмета бухгалтерской науки понимается при этом бухгалтерский учет, рассматриваемый как материальный процесс сбора, обработки и использования экономических данных (В. Г. Макаров. Указ. соч. С. 3).

трудняет совершение преступлений. Охранительная функция срабатывает позднее. Она обеспечивается способностью системы учета в результате взаимодействия с событием преступления формировать в своей информационной среде его разнообразные признаки и следы.

Охранительная функция, как правило, реализуется опосредованно, путем использования данных учета в деятельности контрольно-ревизионных и правоохранительных органов по выявлению, расследованию и доказыванию уже совершившихся экономических преступлений. Обе функции тесно взаимосвязаны. Способность системы учета формировать следы преступления должна приниматься в расчет его предполагаемыми участниками, что не может не оказывать на них определенных сдерживающих воздействий.

С другой стороны, недостатки в учете, традиционно рассматриваемые в качестве условий, в отдельных случаях (когда они созданы намеренно в результате целенаправленных действий) могут становиться и признаками уже совершившихся преступлений. Тогда срабатывает охранительная функция. Появляется возможность прогнозировать способ совершения преступления, вести целенаправленный поиск его признаков и следов в данных бухгалтерского учета.

В рассматриваемой части своего предмета (защитные функции учета) судебная бухгалтерия, казалось бы, не выходит за пределы общей бухгалтерской науки, так как продолжает изучать определенные свойства учетного процесса. Это легко подтвердить тем обстоятельством, что данная дисциплина, как и другие разделы бухгалтерской науки, способна разрабатывать некоторые рекомендации по совершенствованию порядка ведения учета. Однако круг таких рекомендаций жестко ограничен. Они всегда должны быть направлены на усиление именно защитных функций, объективно присущих системе бухгалтерского учета.

Разрабатывая пути решения только этой задачи, судебная бухгалтерия оказалась обязанной рассматривать учетный процесс (общий объект всей бухгалтерской науки) под еще одним новым углом зрения — не только по отношению, но и с позиций возможного взаимодействия с другим материальным процессом реальной действительности, под которым понимается упоминавшееся событие преступления.

Такой подход дал дополнительный стимул к интеграции экономических и правовых знаний. В силу вступило системное правило: механизм любого взаимодействия не может быть понят на основе изучения всего лишь одного из двух взаимодействующих объектов. Появилась вторая важная сторона предмета, неявно представленная в предложенном определении¹: судебной бухгалтерии потребовалось наряду с учетом обратиться к определенным свойствам (характеристикам) другого материального процесса, а именно — события преступления.

Процесс интеграции произошел здесь аналогичным образом, но в обратном порядке. Криминалистические представления о событии преступления оказались недостаточными. Потребовалось выделить такие свойства события преступления, которые специально в криминалистике не изучаются и именно для своего выделения требуют творчески использовать уже не криминалистическое, а учетно-экономическое знание. Из многообразных характеристик события преступления судебная бухгалтерия выделила в состав своего предмета лишь те его свойства, которые с необходимостью вытекают из реалий учетного процесса². Такие (в определенном смысле тоже защитные) «противоучетные» свойства события преступления можно разделить на адаптивные (приспособительные) и деструктивные (разрушающие).

Адаптивные проявляются в том, что выбор способа преступления во многом определяется реальным состоянием защитных функций учета. Как правило, предпочтение отдают наиболее «безопасному», оставляющему

¹ Думается, что увеличивать объем определения характеристик взаимодействия нет необходимости: упоминания о защитных функциях вполне достаточно, т. к. последние подразумевают соответствующие встречные процессы.

² Неизбежное обращение к определенным сторонам преступной деятельности в начальной стадии развития судебной бухгалтерии приводило иногда к рассмотрению ее в качестве раздела не бухгалтерской, а криминалистической науки (см., например, *Фортинский С. П. Проблемы судебной бухгалтерии // Вопросы советской криминалистики. М.: Юриздат., 1951. С. 144—150*). И здесь ошибка связана с отождествлением объекта и предмета науки. Преступная деятельность как объект реальной действительности изучается во многих науках, каждая из которых вычленяет в объекте те его стороны, которые образуют ее собственный предмет.

меньше следов в учете способу выполнения конкретных преступных действий¹.

Деструктивные противоучетные функции преступной деятельности проявляются при включении в нее действий, специально направленных на нейтрализацию защитных функций учета. Деструктивные действия могут вызывать изменение действующей системы учета с тем, чтобы она в меньшей степени реагировала на событие преступления (например, учет каких-либо операций в бухгалтерии намеренно ведется с нарушением установленных правил, недостаточно детально и т. п.) часто сводятся к фальсификации данных, когда средства учета сами используются в преступных целях, а часть учетных записей на проверку оказывается фальшивой.

Сразу отметим, что такие свойства события преступления не могут рассматриваться отдельно от защитных функций учета, так как всегда реализуются во взаимодействии с ними. Это обстоятельство является вторым (после выделения специфических свойств учета) моментом, предопределившим переход от сложения разнородных знаний к их подлинной интеграции в качестве собственного предмета судебной бухгалтерии.

Таковы характеристики защитных функций учета, понимаемых в качестве одного из двух элементов приведенного определения предмета судебной бухгалтерии и особенности подхода к их детальному изучению.

Комплексность содержания предмета обеспечивается здесь тем, что защитные функции учета всегда рассматриваются во взаимодействии с определенными (противоучетными) свойствами, характеризующими событие преступления. Следовательно, в содержание предмета (которое, естественно, шире своего определения) в этой его части входят: свойства двух материальных процессов,

¹ В условиях полной компьютеризации учета такие предварительные оценки получают с помощью методов моделирования и имитации. До совершения преступления, изменив программу обработки данных, расхитители (скажем, бухгалтер фирмы) имитируют на компьютере учетный процесс как в нормальном виде, так и с предполагаемым искажением данных. Получив выходные информацию и обнаружив, что при данном способе маскировки в ней могут быть замечены несоответствия, он пересматривает способ маскировки, вносит новые изменения в программу и всю процедуру повторяет снова.

проявляющиеся в их взаимодействии как в событии преступления, так и в учетном процессе, механизмы возникновения признаков и следов этих взаимодействий в учетно-экономической информации, формируемой в процессе деятельности работников бухгалтерского аппарата.

Обращаясь ко второй части определения предмета, к закономерностям использования защитных функций учета в практической деятельности по борьбе с экономическими преступлениями, отметим особое прикладное значение соответствующих теоретических положений, во многом предопределившее приоритеты на отдельных этапах развития судебной бухгалтерии как научной и учебной дисциплины.

Развитие курса «Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы» первоначально было связано с формированием его специальной части, относившейся, прежде всего, к вопросам документальной ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизе.

Проводившееся в этих целях изучение практики привело исследователей к неожиданным результатам. Выяснилось, что многие приемы анализа документов (встречная проверка, контрольное сличение остатков и др.), традиционно используемые для решения своих задач ревизорами и экспертами-бухгалтерами, столь же широко применяются самими работниками оперативно-следственных аппаратов. Наиболее характерно применение таких приемов на стадии их работы, предшествующей назначению документальной ревизии, что во многом предопределяет успех всей практической деятельности по раскрытию экономических преступлений.

Приемы исследования документальных данных, помогающие вскрывать злоупотребления, выделенные криминалистами из арсенала ревизии, практические рекомендации юристу по самостоятельному использованию этих приемов применительно к отдельным видам учетной документации стали наиболее активной, развивающейся особенно быстро частью предмета, что влекло за собой содержательные и структурные изменения в пределах всей учебной и научной дисциплины.

Моментом, интегрирующим экономическое и правовое знание, явились здесь определенные характеристики деятельности контролера-ревизора, прежде всего практика применения ревизионных методов для обнаруже-

ния признаков преступлений, получившая необходимую криминалистическую интерпретацию¹.

Рассмотрение ревизионных приемов в качестве средства практической деятельности юриста явилось главным стимулом для преобразования содержания общеэкономических разделов дисциплины. В бывшей общеэкономической части потребовалось уделить внимание упоминавшимся вопросам антиучетной деятельности, в том числе механизму образования следов преступлений, связанных с использованием в целях маскировки самих средств бухгалтерского учета.

Контроль и ревизия (бывшая особенная часть) начали рассматриваться под новым углом зрения: прежде всего как средство укрепления и реализации защитных функций учета. В поле зрения включились причины, влияющие на эффективность этих средств, способы исследования таких причин, проблемы моделирования и обнаружения на документальной основе преступной деятельности самого ревизора.

Интеграция учетно- и судебно-экономического знания вызвала структурные изменения дисциплины. Отпала необходимость выделения общей и особенной части. За основу в построении курса принимаются формы использования учетно-экономических и судебно-экономических знаний (непосредственная и опосредованная) в их реальном временном отношении к процессу деятельности юриста по раскрытию экономических преступлений.

Как и ранее, учебная дисциплина состоит из четырех основных разделов: общие положения судебной бухгалтерии и основ бухгалтерского учета, отраслевые особенности работы с документами при выявлении и расследовании преступлений, ревизия и ее использование в деятельности органов внутренних дел, а также судебно-бухгалтерская экспертиза. Однако содержание этих разделов стало иным.

¹ Особую роль в формировании этой части курса сыграли известные криминалисты В. Г. Танасевич и Л. А. Сергеев. В. Г. Танасевич впервые нашел рассматриваемый подход, вычленил группу приемов исследования данных бухгалтерского учета, помогающих вскрывать преступления, в отдельный от ревизии раздел курса будущей судебной бухгалтерии. Детальный анализ таких приемов провел и Л. А. Сергеев (см.: *Смирнов Д. В., Танасевич В. Г. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы*. Л.: ЛГУ, 1964; *Сергеев Л. А. Ревизия при расследовании преступлений*. М.: Юрид. лит., 1969).

В двух первых по-прежнему рассматривается получающая отражение в учете деятельность материально ответственных лиц и работников бухгалтерского аппарата, но уже под новым специальным углом зрения: как возможный объект изучения при расследовании и судебном рассмотрении уголовного дела. Здесь же сообщаются доступные для юриста методики работы с документами и данные из практики их непосредственного применения.

Два последующих раздела основное внимание концентрируют на опосредованных формах использования учетно-экономических знаний путем назначения документальных ревизий и судебно-бухгалтерских экспертиз. Последовательность разделов зеркально отражает процесс выявления и раскрытия экономических преступлений, где организации официальных проверок всегда предшествует кропотливая самостоятельная работа юриста с разнообразной учетной документацией. Вместе с тем целостность предмета не позволяет абсолютизировать границы между отдельными частями учебной дисциплины. Так, например, деятельность ревизора рассматривается одновременно с двух точек зрения: как форма использования юристом знаний соответствующих специалистов и как возможный объект изучения при расследовании и судебном разбирательстве.

Взаимосвязь двух первых разделов может быть определена как отношение общего и отдельного. В первом разделе (гл. 1 пособия) раскрываются закономерности работы с документами, не зависящие от форм собственности или разновидности предприятий. Во втором — более частные, производные от первых закономерности выявления и доказывания преступлений.

Структура первого раздела подчинена принципу перехода от простого к более сложному материалу. Приняты в расчет и возможные структуры преступных групп, деятельность которых отражается в данных бухгалтерского учета. Этими факторами определена последовательность рассмотрения защитных свойств отдельных элементов метода бухгалтерского учета.

Известно, что методом бухгалтерского учета признают систему специальных приемов, с помощью которых бухгалтерия осуществляет сплошное наблюдение за хо-

зяйственной деятельностью предприятий и организаций¹.

Содержание системы определено задачами бухгалтерского учета. Осуществляя наблюдение за хозяйственной деятельностью, бухгалтерский учет должен обеспечивать экономические интересы как самого предприятия (государственного, кооперативного, акционерного и др.), так и общества в целом. В последнем случае имеется в виду объективность отчетных данных о доходах и прибыли, на основе которых исчисляется размер налоговых платежей.

Обеспечение экономических интересов предприятий достигается прежде всего выработкой мероприятий, направленных на увеличение объема их собственных средств, на достижение максимальных результатов при наименьших материальных и трудовых затратах. Представление информации для принятия соответствующих решений является главной задачей бухгалтерского учета при всех формах экономических отношений.

Неотрывную часть этой информации образуют данные, позволяющие судить о состоянии сохранности материальных и денежных ресурсов. Это означает, что в отдельности от метода бухгалтерского учета его защитные функции не существуют. Они реализуются в ходе применения элементов метода для наблюдения за производственно-финансовой деятельностью предприятий и организаций. Каждый элемент метода (прием фиксации, обобщения и представления информации) реализует защитные функции своими специфическими способами и в разном объеме.

Наиболее полно защитные функции осуществляются с помощью следующих четырех специальных приемов (элементов метода) бухгалтерского учета: документация, счета бухгалтерского учета, баланс, инвентаризация².

Прием документации состоит в том, что каждая хо-

¹ В данном случае речь идет не о бухгалтерской науке, а о бухгалтерском учете, т. е. о практической деятельности работников учета по сбору, обработке и использованию экономической информации. Если бухгалтерский учет является предметом бухгалтерской науки, то предметом собственно бухгалтерского учета служат наблюдаемые в нем явления и процессы хозяйственной деятельности предприятия.

² Элементы метода названы здесь в последовательности, отражающей реальные этапы осуществления учетных процессов.

хозяйственная операция первоначально оформляется бухгалтерским документом, обладающим определенной формой и содержанием. Последующие записи в бухгалтерских книгах, журналах разрешается делать только на основе соответствующих документов, что должно обеспечивать юридическую обоснованность данных учета¹.

Счета бухгалтерского учета используются для текущего наблюдения за хозяйственной деятельностью. Именно в книгах (бланках, машинограммах) счетов ежедневно на основе документов фиксируются сведения о хозяйственных операциях. Бухгалтерский баланс является способом периодического обобщения данных текущего наблюдения. Он представляет собой таблицу, с помощью которой на основе итоговых данных бухгалтерских счетов в любой момент времени может быть представлено финансовое состояние предприятия.

Отметим, что на основе баланса и записей в счетах составляется бухгалтерская отчетность хозяйств, в том числе (в условиях рыночной экономики) публикуемые в печати отчеты о результатах деятельности, размерах прибыли предприятий и т. п.

Инвентаризация — это способ периодической проверки фактического состояния средств хозяйства, с помощью которого обеспечивается реальность сведений о наличии этих средств, представленных в отчетности предприятия. Структура метода обеспечивает представление информации о несохранности собственности в двух основных формах.

Первая типична для ситуаций, когда элементы метода не были деформированы в целях сокрытия наиболее очевидных следов преступления. Сведения о несохранности средств в таких ситуациях могут проявиться как данные о недостачах или излишках ценностей, либо как неблагоприятные тенденции в динамике изменений соответствующих экономических показателей.

Вторая форма типична для ситуаций, когда для сокрытия преступлений используются сами элементы ме-

¹ Достоверность информации, сообщаемой ЭВМ в условиях машинной обработки данных по отдельным операциям, может обеспечиваться иными способами, например, вместо удостоверительной подписи иногда применяют машинный пароль, который известен лишь строго ограниченному числу лиц и систематически изменяется.

тода бухгалтерского учета. Она может выражаться в виде внутренних несоответствий в отдельном элементе метода (рассматриваемые далее несоответствия между взаимосвязанными документами, между данными счетов синтетического и аналитического учета и т. п.) либо, что особенно важно, как нарушение структуры взятого в целом метода бухгалтерского учета.

Здесь имеются в виду разрывы между элементами метода (записи в счетах не подтверждаются документами, приведенные в акте инвентаризации данные о книжных остатках ценностей не соответствуют показателям аналитического учета и т. п.), которые в определенных случаях воспринимаются как сигналы о возможных злоупотреблениях, в других случаях — приобретают значение доказательств по расследуемому уголовному делу.

Из перечисленных элементов метода чаще других в преступных целях используют приемы документации и инвентаризации. Фальсификация бухгалтерских документов и материалов инвентаризаций для многих преступных групп, как правило, оказывается наиболее доступной. Искажение данных счетов и баланса требует участия в преступлении наиболее квалифицированной части работников бухгалтерского аппарата.

Менее сложной по своему содержанию является и методика работы с простейшими источниками учетной информации. Этим объясняется одна из особенностей структуры первой главы пособия: вначале рассматриваются простейшие элементы метода — документация и инвентаризация, защитные функции этих элементов, методика работы с соответствующими материалами уголовного дела. Аналогичные вопросы, относящиеся к двум другим элементам метода, рассматриваются позднее. Такой порядок изложения противоречит этапам учетного процесса (документы — счета — баланс — инвентаризация), но соответствует наиболее распространенной схеме работы с документами, применяемой в деятельности экономической милиции: от оперативной информации к изучению первичных документов, затем, при действительной необходимости, к исследованию записей в счетах и балансе и, наконец, к обоснованному назначению и целенаправленному использованию возможностей документальной ревизии.

§ 2. БУХГАЛТЕРСКИЕ ДОКУМЕНТЫ И МАТЕРИАЛЫ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ. ПРАКТИКА ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И ДОКАЗЫВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Основанием для отражения информации о совершенных хозяйственных операциях в регистрах бухгалтерского учета являются первичные документы, которые фиксируют факт совершения хозяйственных операций. Они должны содержать достоверные данные и создаваться своевременно, как правило, в момент совершения операции¹.

Являясь основой для бухгалтерских записей, документы решают задачи управления производственно-хозяйственной деятельностью предприятия, обеспечивают предварительный, текущий и последующий контроль за работой различных подразделений, а также оперативный анализ различных хозяйственных процессов, способствуя выявлению различных отклонений.

Бухгалтерские документы являются важным источником сведений о преступлениях против собственности и могут использоваться в качестве доказательств по уголовному делу. Значимой предпосылкой успешного использования различных бухгалтерских документов в предупреждении, обнаружении и раскрытии хищений, должностных и хозяйственных преступлений является знание работниками органов внутренних дел их классификации.

Последнее дает, во-первых, первое представление о многообразии возможных нарушений связей между учетными документами и отраженными в них хозяйственными операциями, а также между самими документами; во-вторых, помогает разобраться в бухгалтерских документах, не прибегая к помощи специалиста-бухгалтера, что крайне важно в условиях дефицита времени для их оценки и принятия грамотного решения; в-третьих, позволяет целенаправленно осуществлять активную поисковую работу и реализовать проверенные сведения о выявленных нарушениях либо в целях профилактики (нарушения, как условия, способствующие злоупотребле-

¹ П. 7 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов РФ 20 марта 1992 г., № 10 // Бюллетень нормативных актов. МЮРФ, 1992. № 6. С. 5.

ниям), либо для раскрытия (нарушения как признаки) преступления.

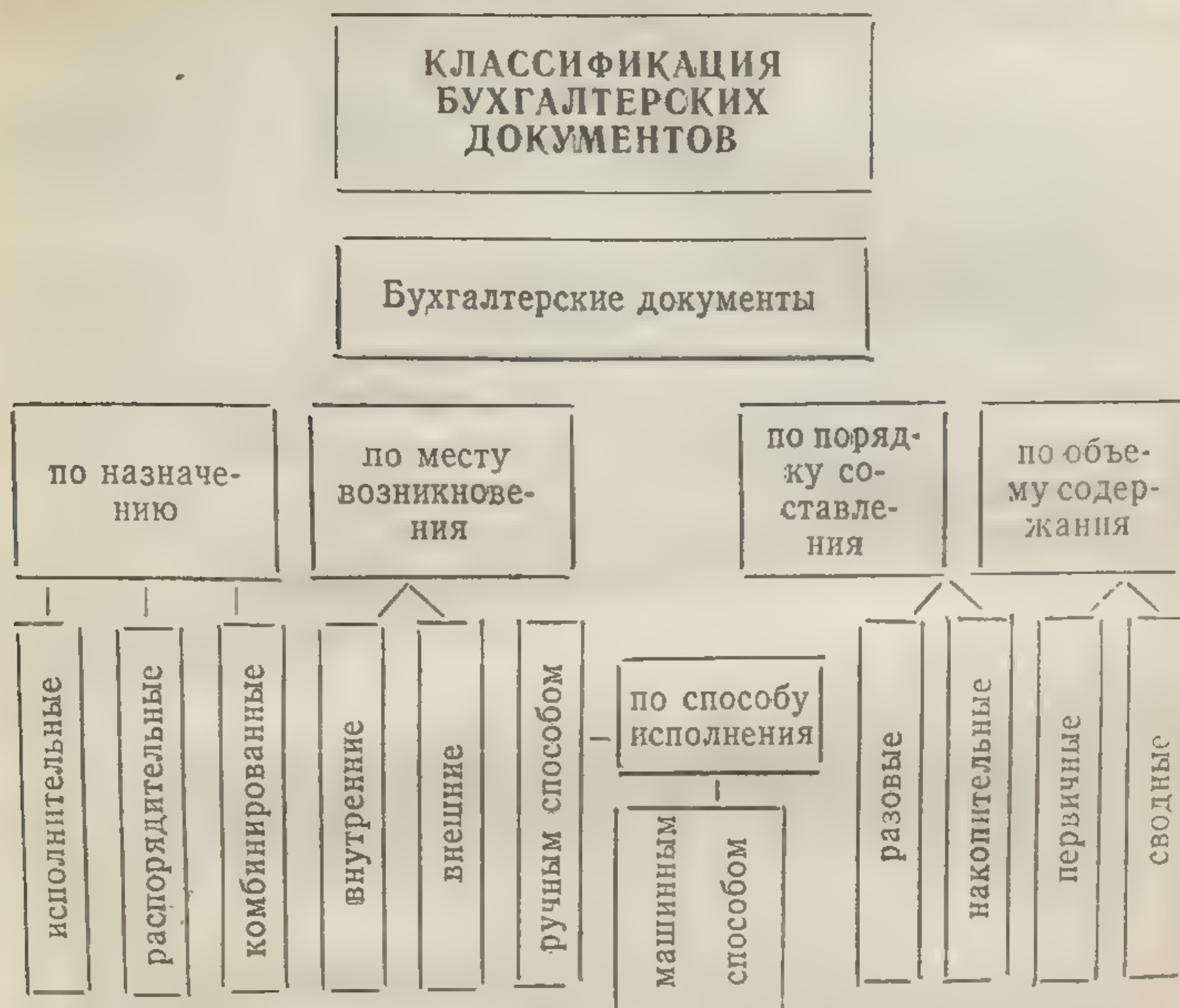
По назначению различают распорядительные, исполнительные и комбинированные (исполнительно-распорядительные) документы. Первые содержат задания на проведение той или иной операции (приказ, распоряжение, чек и т. д.). Исполнительные документы составляются в момент совершения хозяйственных операций или сразу же после них (накладная, акт на списание ценностей и т. д.). Комбинированные документы характеризуются тем, что с их помощью осуществляются несколько последовательных операций. Например, приходный кассовый ордер содержит указание о приемке в кассу денежных сумм и сведения о произведенном по нему оприходовании денежных средств.

По месту возникновения бухгалтерские документы делят на внутренние и внешние. Внутренние документы отражают хозяйственные операции, совершаемые внутри данного предприятия (накладная на внутреннее перемещение товара, разовое требование на отпуск продукции со склада сырья и т. д.). О взаимоотношении предприятия с другими организациями свидетельствуют внешние документы (платежное поручение, счет-фактура и др.).

По порядку составления принято выделять разовые документы, в которых отражается выполненная хозяйственная операция за один рабочий прием, однократно (квитанция, требование на отпуск продукции и др.) и накопительные, составляемые в несколько рабочих приемов и отражающие однородные операции за определенный период времени с подведением итогов (лимитно-заборная карта, накопительная ведомость, журнал выработки продукции и др.).

По объему содержания документы подразделяются на первичные и сводные. Первичные непосредственно отражают конкретные хозяйственные операции и образуют основу всего текущего учета (накладные, счета-фактуры, чеки, кассовые ордера). Сводные документы составляются на основе первичных и обобщают их (отчет о расходе материалов, справка об оказании услуг и т. д.).

Наконец, по способу исполнения различают документы, составленные ручным способом, а также выполненные машинным (механизированным) способом. Сре-



ди последних, в свою очередь, можно выделить 2 разновидности документов: а) заполняемые на пишущей машинке; б) составляемые в условиях автоматизированной обработки данных на базе ЭВМ.

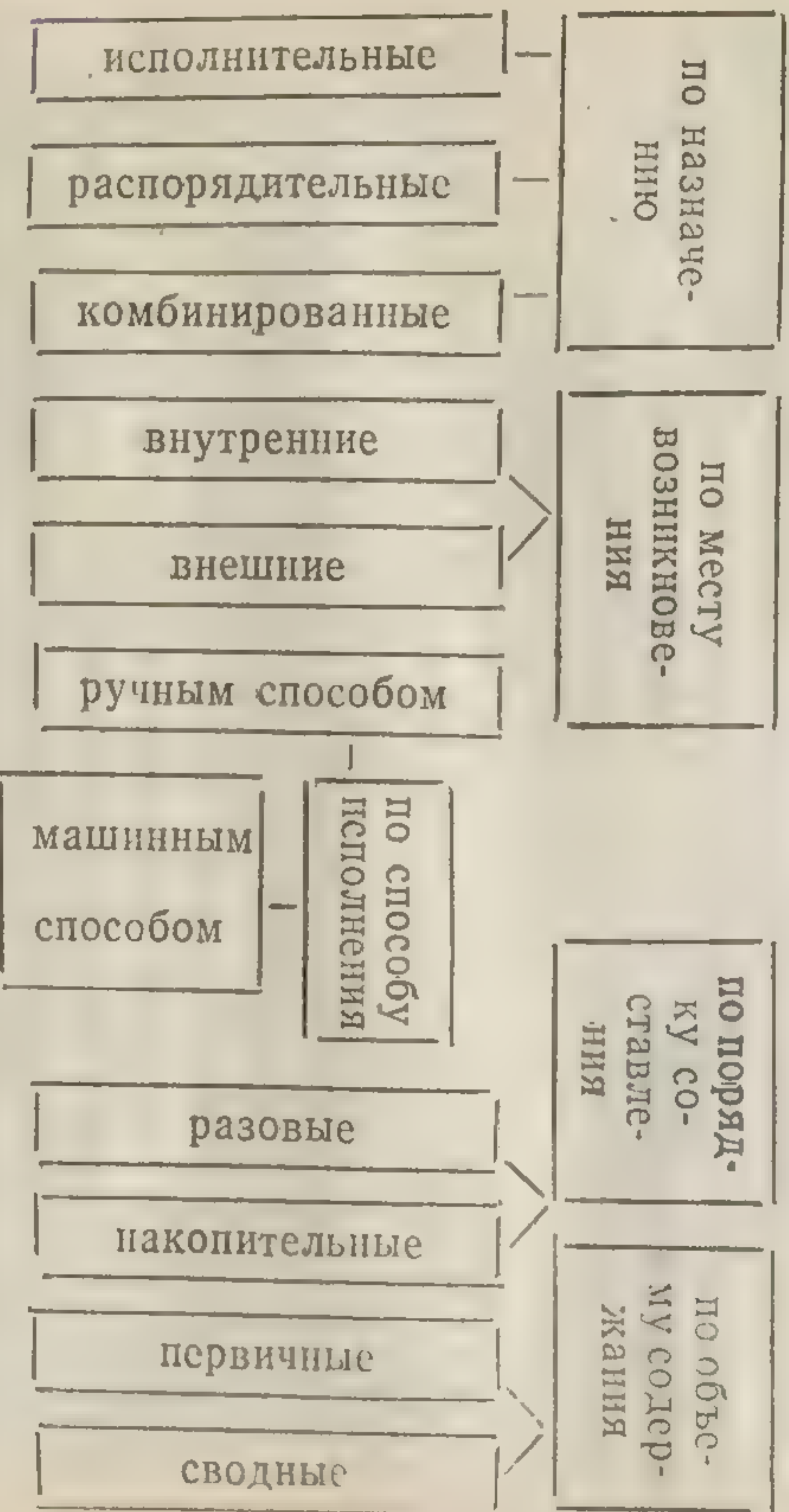
Названные документы находятся между собой в логической взаимосвязи и в зависимости от критерия деления можно устанавливать различные характерные их нарушения.

Так, при иногородних поставках продукции в документах должны быть соответствующие сведения о поставщике. Комбинированный документ должен иметь резолюцию соответствующих должностных лиц на проведение какой-либо хозяйственной операции и отметку об ее исполнении. В ряде случаев отсутствие на документе сведений о промежуточной операции может свидетельствовать о его подложности. Разовый документ недопустимо заполнять постепенно (например, заборный лист, накладная на отпуск продукции в буфет). Сводные документы должны быть подкреплены первичными. Указанный в сводном документе вымышлен-

Таблица 1

КЛАССИФИКАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКИХ ДОКУМЕНТОВ

Бухгалтерские документы



ди последних, в свою очередь, можно выделить 2 разновидности документов: а) заполняемые на пишущей машинке; б) составляемые в условиях автоматизированной обработки данных на базе ЭВМ.

Названные документы находятся между собой в логической взаимосвязи и в зависимости от критерия деления можно устанавливать различные характерные их нарушения.

Так, при инородных поставках продукции в документах должны быть соответствующие сведения о поставщике. Комбинированный документ должен иметь резолюцию соответствующих должностных лиц на проведение какой-либо хозяйственной операции и отметку об ее исполнении. В ряде случаев отсутствие на документе сведений о промежуточной операции может свидетельствовать о его подложности. Разовый документ недопустимо заполнять постепенно (например, заборный лист, накладная на отпуск продукции в буфет). Сводные документы должны быть подкреплены первичными. Указанный в сводном документе вымышлен-

106769/4

ный, несуществующий документ является фиктивным.

К каждому бухгалтерскому документу может быть применена любая из указанных выше 5-ти классификаций, что позволяет более полно уяснить контрольную функцию документации как элемента метода бухгалтерского учета.

С позиции обнаружения преступлений очень важное значение имеет классификация всех бухгалтерских документов по качественным признакам на полноценные и неполноценные. Полноценные документы должны отвечать требованиям формальности (содержать все необходимые реквизиты), законности (отражать законную по своему содержанию операцию), достоверности (отражать действительно совершенную операцию).

Первичные документы для придания им юридической силы должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа (формы), код формы;
- б) дату составления;
- в) содержание хозяйственной операции;
- г) измерители хозяйственной операции (в количественном и стоимостном выражении);
- д) наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки.

В необходимых случаях в первичном документе могут быть приведены дополнительные реквизиты: номер документа, название и адрес предприятия, учреждения, основание для совершения хозяйственной операции, зафиксированной документами, другие дополнительные реквизиты, определяемые характером документируемых хозяйственных операций. В условиях механизации (автоматизации) бухгалтерского учета реквизиты первичных документов могут быть зафиксированы в виде кодов. Записи в первичных документах должны производиться чернилами, химическим карандашом, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин, средств механизации и другими средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве. Запрещается использовать для записей простой карандаш¹.

Документы, которые не отвечают указанным выше требованиям, относятся к неполноценным.

¹ П. п. 3 и 7 указ. Положения, с. 4 и 5.

Неполноценные документы с учетом нарушенных требований делятся на 3 группы: неправильно оформленные, отражающие незаконные операции, отражающие вымышленные операции.

1. К неправильно оформленным документам можно отнести:

а) документы, в которых отсутствуют необходимые реквизиты или недооформленные (отсутствие номера или даты на накладной, подписи бухгалтера на расходном кассовом ордере);

б) документы, имеющие ненадлежащие реквизиты или ненадлежащим образом оформленные (наличие в наряде на выполненные работы подписи лица, не имеющего на это полномочий);

в) документы, имеющие лишние реквизиты, наличие которых не обусловлено характером документируемой хозяйственной операции (например, название предприятия на документе внутреннего пользования и его адрес).

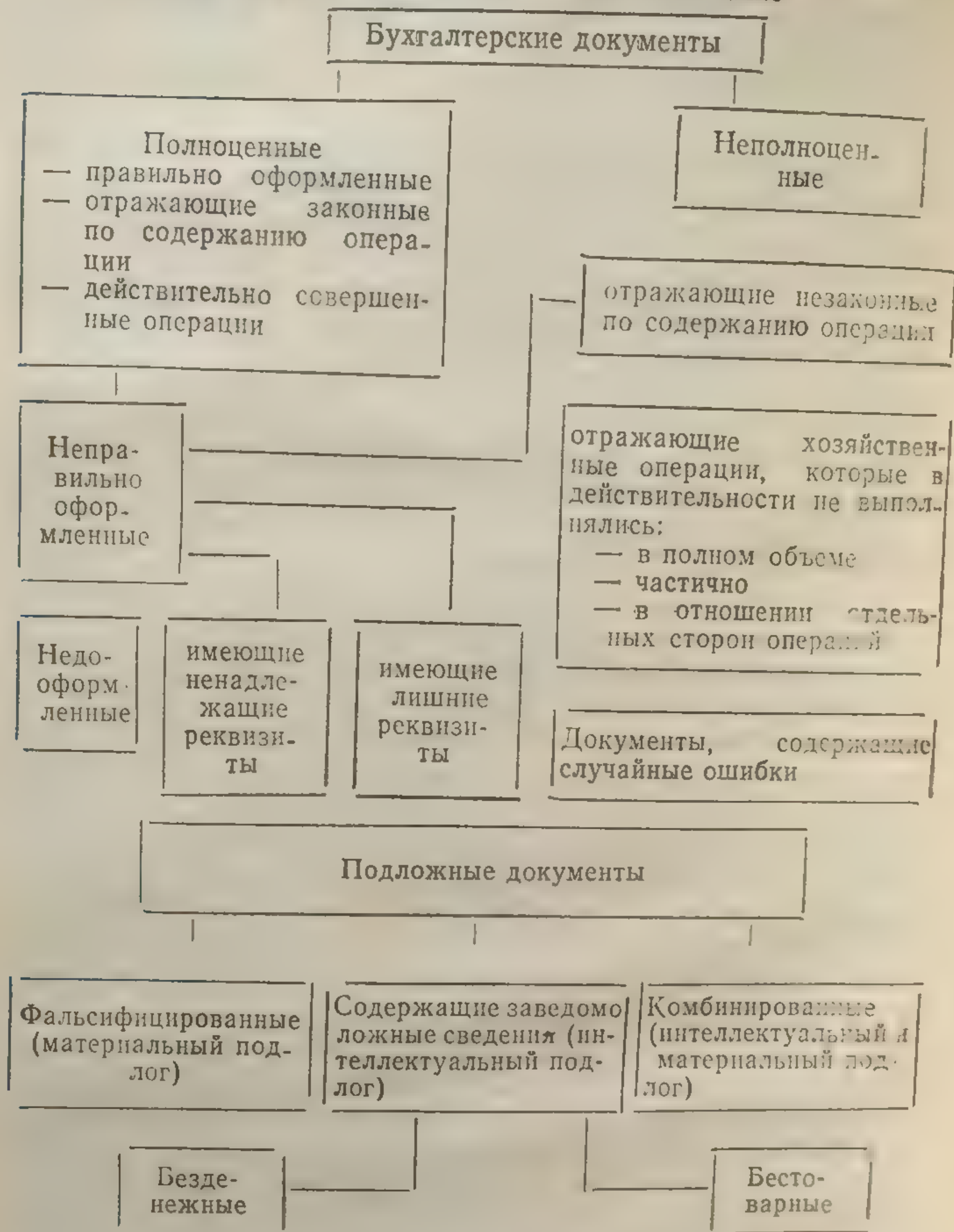
Обнаруженные работниками ОВД или ревизором неправильно оформленные документы в делах предприятия должны вызывать повышенный интерес, так как названные документы бухгалтерия не должна принимать к отчету. Это может свидетельствовать либо о невнимательности бухгалтера, либо о возможном подлоге. Названный документ необходимо проверить на предмет законности и действительности отраженной в нем хозяйственной операции, чтобы избежать возможной неправильной оценки установленного несоответствия и принятия необоснованного решения.

2. Документы, отражающие незаконные операции.

Сюда входят документы, касающиеся как незаконного содержания самой хозяйственной операции (получение товарно-материальных ценностей неуполномоченным на то лицом, либо уполномоченным лицом при отсутствии законных оснований), так и нарушения технологии учетной работы (приказ на отпуск сырья со склада есть, но в нем указано завышенное количество товара, другой код — в условиях механизированного учета и др.). Эти документы будут относиться к числу неполноценных даже в случае надлежащего их внешнего оформления (требование формальности) и реального совершения хозяйственной операции (требование действительности).

3. Документы, отражающие вымышленные опера-

Таблица 2 КЛАССИФИКАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКИХ ДОКУМЕНТОВ ПО КАЧЕСТВЕННЫМ ПРИЗНАКАМ



ции (в действительности не осуществлявшиеся). Иногда их (операции) называют фиктивными хозяйственными операциями. Поскольку бухгалтерские документы несут в себе информацию также о движении товарно-материальных ценностей и денежных средств, то с учетом рассматриваемой классификации они могут быть

либо бестоварными, либо безденежными. Бестоварным называется содержащий все реквизиты документ (накладная, счет-фактура и др.), по которому товарные операции не проводились. С учетом объема отраженной операции документ может быть частично (например, в накладной указано 600 кг сахара, а поступило в магазин 300 кг) либо полностью бестоварным.

Безденежным документом (это касается и наличной, и безналичной форм расчета) будет, к примеру, приходный кассовый ордер, по которому в действительности деньги не поступали. Такие документы могут быть частично либо полностью безденежными.

Бестоварные и безденежные документы используются преступниками с целью сокрытия излишков либо недостатков.

Разновидностью документов, отражающих вымышленные операции, являются также такие, которые содержат в себе случайные ошибки. Они могут касаться, например, даты совершения хозяйственной операции, ее объема, характера и т. д. Это обстоятельство надо учитывать работникам ОВД.

Давая оценку проверяемому документу на предмет его подлинности, необходимо исходить из того, что полноценные документы всегда являются подлинными. Непопулярные документы зачастую бывают подложными.

В теории уголовного права принято различать два вида подлога — интеллектуальный и материальный. В основу их классификации положены принципы неадекватности отражения хозяйственных операций (законных и незаконных) в документах по количественным и качественным параметрам, а также исходной заведомости (знание характера нарушения технологии учетного процесса как незаконного).

Интеллектуальный подлог заключается в составлении документа уполномоченным лицом, заранее осведомленным о незаконности совершенной хозяйственной операции. Так, бухгалтер при оформлении платежной ведомости после произведенных выплат при подведении итогов изменяет суммы выданных денег, а также депонированной заработной платы (увеличение одних и уменьшение других).

Материальный подлог непосредственно связан с нарушением техники учетной регистрации. Указанные нарушения могут быть двоякого рода: прямые изменения

в содержании подложного документа (дописки, подчистки, неоговоренные исправления и др.) и переоформление подлинного документа заново.

В судебной бухгалтерии на основе принятой классификации выделяют также фальсифицированные (полностью или частично) документы (материальный подлог) и содержащие заведомо ложные сведения (интеллектуальный подлог).

Предпосылкой успешного обнаружения и использования документов в целях разоблачения преступников наряду со знанием их классификации является также знание документооборота — движение первичных документов в бухгалтерском учете (создание и получение от других предприятий, принятие к учету, обработка, передача в архив). Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График утверждается приказом руководителя учреждения. Он должен предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении.

Работники предприятий (начальники цехов, мастера, табельщики, работники планово-экономического, финансового отделов, отделов труда и зарплаты, снабжения, кладовщики, подотчетные лица, работники бухгалтерии и др.) создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. Ответственность за его соблюдение, а также ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы¹.

Документация как элемент бухгалтерского учета не обеспечивает отражения всех изменений, происходящих в производственно-хозяйственной деятельности предприятий, учреждений и организаций. Это обусловлено прежде всего спецификой производственно-технологических особенностей деятельности предприятий, влекущей за собой изменения физических свойств материальных ценностей, уменьшение объема (потери, естественная убыль

¹ П. п. 3 и 7 указ. Положения // Бюллетень нормативных актов, МЮРФ, № 6, 1992, С. 4 и 5.

и др.). Касается это также и иных операций. В ряде случаев могут возникнуть несоответствия между учетными данными и фактическим положением (состоянием) объекта учета. На их устранение и направлена инвентаризация как элемент метода бухгалтерского учета.

Инвентаризация представляет собой фактическое снятие остатков для последующего сопоставления с данными бухгалтерского учета. Она проводится в соответствии с Основными положениями по инвентаризации основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов, утвержденными Министерством финансов СССР 30 декабря 1982 г. № 179 (с последующими изменениями и дополнениями) и разрабатываемыми на их основе ведомственными инструкциями по инвентаризации¹. Все государственные, кооперативные и общественные объединения, предприятия и хозяйственные организации в соответствии с Положением о бухгалтерских отчетах и балансах обязаны проводить инвентаризацию основных средств, капитальных вложений, незавершенного капитального ремонта, незавершенного производства товарно-материальных ценностей, денежных средств, расчетов и других статей баланса.

Основными задачами инвентаризации являются (п. 1.4 основных положений):

а) выявление фактического наличия основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также объемов незавершенного производства;

б) контроль за сохранностью материальных и денежных средств путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;

в) выявление товарно-материальных ценностей, частично потерявших свое первоначальное качество, а также устаревших фасонов моделей;

г) выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей с целью последующей реализации;

д) проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации машин, оборудования и других основных средств;

е) проверка реальности стоимости учтенных на ба-

¹ Бухгалтерский учет // Сб. нормативных документов в 3-х частях / Под ред. П. С. Безруких. Ч. 1. М.: Финансы и статистика, 1987. С. 227—254.

лансе товарно-материальных ценностей, сумм денежных средств в кассах, на расчетном и других счетах в учреждениях банков, денежных средств в пути, дебиторской и кредиторской задолженности, незавершенного производства, расходов будущих периодов, резерва предстоящих расходов и платежей и других статей баланса.

Инвентаризация производится в обязательном порядке (п. 1.5)¹:

- в сроки, устанавливаемые в соответствии с Положением о бухгалтерских отчетах и балансах;

- в случае смены материально ответственных лиц — на день приемки-передачи;

- при установлении фактов краж, ограблений, хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей — немедленно по установлению этих фактов;

- после пожара или стихийных бедствий (наводнений, землетрясений и др.) — немедленно по окончании пожара или стихийного бедствия;

- при оценке основных средств (фондов) и товарно-материальных ценностей, если иное не установлено в сроки, определенные соответствующими нормативными документами;

- при передаче объединений, предприятий, организаций, учреждений и их структурных подразделений, а также зданий и сооружений государственным органам, кооперативным и другим общественным организациям — на установленную дату передачи (включая ситуации, связанные с преобразованием государственных или муниципальных предприятий в акционерное общество и товарищество).

Из указанных выше положений можно сделать вывод о том, что инвентаризация как элемент метода бухгалтерского учета обеспечивает реальность учетных данных и является также средством фактического контроля за сохранностью материальных ценностей. С ее помощью решаются прямо указанные в положении юридические задачи. Как показывает практика, инвентаризация проводится по инициативе ОВД в связи с кража-

¹ Согласно Положению о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденному приказом МВД РФ от 20 марта 1992 г., количество инвентаризаций, связанных с проверкой сохранности ценностей, определяется самим предприятием (п. 15, с. 6).

ми, ограблениями, хищениями и в иных случаях, о чем будет сказано ниже.

Различают несколько видов инвентаризаций. По основаниям для проведения инвентаризации делятся на плановые и внеплановые. Плановые инвентаризации проводятся на предприятиях в определенные сроки. Например, инвентаризация основных средств проводится не менее одного раза в год перед составлением годовых отчетов и балансов. К числу внеплановых относятся инвентаризации, проводимые вне графика, в том числе и по требованию органов внутренних дел.

По объему охватываемых проверкой видов ценностей инвентаризации подразделяют на полные и неполные. Полные инвентаризации охватывают все виды товарно-материальных ценностей, наличных денежных средств и средств на счетах банковых учреждений, состояние расчетов с кредиторами и дебиторами. Проводятся, как правило, 1 раз в год. Неполной инвентаризацией охватываются отдельные виды принадлежащих предприятию товарно-материальных ценностей. Это может быть, например, только готовая продукция на складах, сырье и материалы, наличные деньги в кассе, расчетные операции и т. д. Неполные инвентаризации проводятся по мере надобности.

По полноте охвата наименований проверяемых ценностей различают сплошные и выборочные инвентаризации. Во время сплошной инвентаризации охватываются все разновидности наименований товарно-материальных ценностей, средств и расчетов (например, все виды сырья, готовой продукции и т. д.). При выборочной инвентаризации проверяется только какая-то совокупность ценностей или даже конкретная разновидность (допустим, из сырья проверяют кожу и краску, а из готовых изделий — только мужские ботинки определенного артикула).

Успешному проведению любого вида инвентаризации способствует соблюдение 4-х обязательных правил.

1. Требование комиссионности. Инвентаризация проводится комиссией, специально назначенной приказом руководителя предприятия из числа его работников (как правило). Для этого на предприятиях создаются постоянно действующая комиссия в составе руководителя, главного бухгалтера, начальников служб и представителей общественности и рабочие комиссии для непосред-

ственного проведения инвентаризаций. В рабочую комиссию входят представитель руководителя предприятия (председатель комиссии), специалисты (например, товаровед, технолог, бухгалтер и др.). В состав комиссии должны включаться опытные работники, хорошо знающие инвентаризируемые ценности, цены и первичный учет. Запрещается назначать в качестве председателя рабочей инвентаризационной комиссии одних и тех же материально ответственных лиц, одного и того же работника два раза подряд. Если инвентаризация проводится вместе с документальной либо комплексной ревизией, то в состав комиссии в обязательном порядке входит ревизор.

В случае проведения инвентаризации по инициативе органов дознания или следствия сотрудник ОВД может присутствовать при этом, однако, он не может быть членом комиссии.

Проверка фактических остатков производится при обязательном участии материально ответственных лиц (кассиров, заведующих складами, секциями магазинов и т. д.). Практике проведения инвентаризаций товарно-материальных ценностей известны случаи участия в работе комиссии представителя местной администрации, имеющего надлежащие полномочия. Обязательность его участия обусловлена следующими обстоятельствами:

- а) после краж и ограблений;
- б) невозможность участия материально ответственных лиц в инвентаризации (смерть, болезнь, скрывание и т. д.);

- в) эпизодическое отсутствие материально ответственных лиц (вначале были, а затем по каким-либо причинам не смогли участвовать в инвентаризации).

В последнем случае инвентаризация проводится заново. При солидарной (коллективной) материальной ответственности в инвентаризации могут участвовать одно либо несколько лиц по поручению коллектива (бригады). Запрещается проводить инвентаризацию при неполном составе комиссии.

2. **Требование внезапности.** Проведение всех видов инвентаризаций должно быть для проверяемых неожиданным. Графики проведения инвентаризаций, проверок, ревизий хранятся как документы, не подлежащие оглашению. Предварительная осведомленность материально ответственных лиц о дате проведения инвентари-

зации может значительно снизить эффективность либо привести к ее полной безрезультативности (при наличии сведений о возможных злоупотреблениях).

3. Требование действительности. Все виды товарно-материальных ценностей подлежат обязательному подсчету, взвешиванию, обмеру с применением заблаговременно подготовленных и проверенных технических приспособлений (весов, емкостей и т. д.), с соблюдением процедур (техники) подсчета ценностей, имеющих разные физические свойства (твердые, жидкие и т. д.). Запрещается включать в эти данные сведения о фактическом наличии ценностей:

- а) со слов материально ответственных лиц;
- б) на основе учетных (книжных) остатков.

4. Требование непрерывности. Если инвентаризация товарно-материальных ценностей не может быть закончена в течение одного дня, она должна быть закончена в течение последующих дней. В этом случае помещение, где хранятся ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Пломбир во время работы инвентаризационной комиссии хранится у председателя комиссии. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в закрытом помещении, где проводится инвентаризация, в ящике (шкафу, сейфе). Ключ находится у материально ответственного лица постоянно, а в его отсутствие — у представителя общественности.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей делится на 3 этапа:

- а) подготовительный;
- б) основной (рабочий);
- в) заключительный.

На подготовительном этапе перед началом проведения инвентаризации членам рабочих комиссий вручается приказ, а председателям комиссии — контрольный пломбир. В приказе устанавливаются сроки начала и окончания работы по проведению инвентаризации. Указанные приказы регистрируются бухгалтером в книге контроля за выполнением приказов об инвентаризации.

До начала инвентаризации рабочая комиссия обязана:

- опломбировать подсобные помещения, подвалы и другие места хранения ценностей, имеющие отдельные входы и выходы;

— проверить исправность всех весоизмерительных приборов и соблюдение установленных сроков их клеймения;

— получить последние на момент инвентаризации регистры приходных и расходных документов или отчетов о движении материальных ценностей и денежных средств.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к этим реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на...» (дата), что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков ценностей к началу инвентаризации по учетным данным.

Основной этап инвентаризации заключается в фактическом снятии остатков. К началу инвентаризации лица, ответственные за сохранность товарно-материальных ценностей, дают расписки о том, что все приходно-расходные документы сданы в бухгалтерию, а поступившие на их ответственность ценности оприходованы и выбывшие списаны в расход.

При внеплановых внезапных инвентаризациях все материальные ценности подготавливаются в присутствии инвентаризационной комиссии, в остальных случаях (например, на 1 число каждого месяца) — заблаговременно. На время проведения инвентаризации все операции с товарно-материальными ценностями прекращаются. Поступающие ценности складываются в отдельном помещении с составлением описи.

Инвентаризируемые ценности должны быть сгруппированы, рассортированы и уложены по наименованиям, сортам, размерам, в определенном порядке, удобном для подсчета их количества, исключающем ошибки и злоупотребления. По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей в виде исключения может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей.

Определение веса или объема навалочных и жидких материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов; акты обмеров и расчеты прикладываются к описи (например, определения специальным шестом количества бензина в емкости и умножение на соответствующий коэффициент с использованием специальных калибровочных таблиц).

Наименование инвентаризуемых ценностей и объектов и их количество показывается в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. Описи подписываются всеми членами рабочей инвентаризационной комиссии и материально ответственным лицом. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией ценности в их присутствии, о наличии либо отсутствии у членов комиссии каких-либо претензий, принятии перечисленных в описи ценностей на ответственное хранение. При проверке фактического наличия ценностей в случае смены материально ответственных лиц в инвентаризационных описях лицо, принявшее ценности, расписывается в их получении, а сдавшее — в их сдаче.

С целью исключения приписок и искажений на каждой странице инвентаризационной описи указываются прописью число порядковых номеров товарно-материальных ценностей и общий итог количества всех ценностей в натуральных показателях на данной странице, а также в целом по описи вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т. д.) эти ценности показаны. Инвентаризационная опись составляется обычно в 3-х, а при приемке-передаче и в случаях проведения инвентаризации по инициативе ОВД — в 4-х экземплярах.

В конце описи и на каждой странице все члены рабочей комиссии, а также материально ответственные лица подписывают документы, фиксирующие результаты инвентаризаций, затем составляется подписываемый членами инвентаризационной комиссии и главным бухгалтером предприятия протокол.

На ценности, пришедшие в негодность, составляется отдельная инвентаризационная опись. В протоколе указываются причины порчи и виновные в этом лица.

По ходу инвентаризации или сразу после нее может быть произведено контрольное снятие остатков по отдельным наименованиям ценностей. Оно бывает полезным для устранения возможных ошибок при подсчете, предупреждении злоупотреблений со стороны членов комиссий, а также материально ответственных лиц. Подобного рода контрольные проверки оформляются актом, их учет ведется в бухгалтерии в специальной книге.

При обнаружении в описях ошибок материально от-

ответственные лица немедленно заявляют об этом членам рабочей комиссии. Претензии принимаются до открытия объекта (склада, магазина и т. д.). В случае подтверждения факта ошибки комиссия вносит в описи оговоренные исправления (если итог не выводился), либо производит подсчет заново.

На заключительном этапе инвентаризации производится выведение ее результатов. После оформления инвентаризационных описей первый экземпляр немедленно передается в бухгалтерию вышестоящей организации (он является контрольным), второй — в бухгалтерию предприятия, третий остается у материально ответственного лица, а четвертый направляется органам внутренних дел (если инвентаризация проводилась по их инициативе). Результаты инвентаризации выявляются путем составления сличительных ведомостей работником бухгалтерии при непосредственном участии материально ответственных лиц по тем наименованиям ценностей, по которым установлено несоответствие учетным данным.

Сличительная ведомость может быть отдельным документом, либо совмещена с инвентаризационной описью как единый бланк. В ведомости в обязательном порядке отражаются сведения о наименовании ценностей, по которым производится сличение (единица измерения, сорт, цена). Затем следуют учетные (книжные) остатки в натуральном и денежном выражении. Далее указывают фактические остатки (по инвентаризационной описи) данные о пересортице, естественной убыли и результатах инвентаризации.

Основными результатами инвентаризации являются следующие:

- а) баланс (равенство) фактического и книжного (учетного) остатков;
- б) превышение учетного остатка над фактическим или недостача;
- в) превышение фактического остатка над учетным или излишки.

Недостачи или излишки, установленные по сличительной ведомости, могут быть следствием ошибки, допущенной при инвентаризации либо в бухгалтерском учете, или пересортицы.

Пересортицей называется ситуация, когда какие-либо однородные товарно-материальные ценности одновре-

мению окажутся и в излишке, и в недостатке. Например, масло I сорта будет в излишке, а масло II сорта — в недостатке. Пересортица может быть выявлена только в условиях количественно-сортового учета. К числу причин пересортицы можно отнести следующие:

а) ошибки материально ответственных лиц при работе с ценностями (приемка, отпуск, хранение);

б) ошибки материально ответственных лиц и работников бухгалтерии, допускаемые ими в учетных записях;

в) умышленное внесение неверных записей в первичные документы и бухгалтерский учет с целью запутать сортовой (количественный) учет товаров;

г) злоупотребления материально ответственных лиц при приемке и отпуске товаров. Например, кладовщик мелкооптовой базы отпустил по накладной в детское учреждение 50 банок сгущенного молока вместо банок сгущенных сливок, указанных в документе. Этому способствовало то обстоятельство, что банки внешне друг от друга не отличаются.

О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения. Возникшие в результате пересортицы несоответствия можно регулировать путем взаимного зачета излишков и недостатков. Он может быть допущен только:

а) в виде исключения;

б) за один и тот же проверяемый период;

в) у одного и того же проверяемого лица;

г) в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования;

д) только в тождественных (одинаковых) количествах.

Следует иметь в виду, что министерства и ведомства могут устанавливать порядок, когда такой зачет может быть допущен в отношении одной и той же группы товарно-материальных ценностей, если входящие в ее состав ценности имеют сходство по внешнему виду или упакованы в одинаковую тару (при отпуске их без распаковки тары).

После зачета излишков и недостатков образуются так называемые суммовые разницы. Суммовые излишки, получившиеся в результате реализации одного сорта за другой, подлежат возврату покупателю (при наличии претензии), либо подлежат оприходованию и перечислению этой суммы в бюджет в трехдневный срок. Сум-

мовая недостача относится на виновных лиц или рассматривается как недостача сверх норм естественной убыли и списывается на издержки производства либо обращения.

Нормы убыли могут быть применены только в случае выявления фактической недостачи. Списание материальных ценностей в пределах норм убыли до установления факта недостачи запрещается. Убыль в пределах норм начисляется только после зачета недостач ценностей их излишками по пересортице, только по тому наименованию, по которому выделена недостача и в ее пределах. Так, если обнаружена недостача 20 кг арбузов, а по норме можно списать 60 кг, то за счет естественной убыли следует списать 20 кг. 40 кг арбузов — это экономия естественной убыли. Правоохранительной и ревизионной практике известны случаи, когда материально ответственные лица скрывают экономию естественной убыли и за счет этого совершают хищения («снимают естественку»). Это возможно как до совершения инвентаризации, так и после снятия остатков при определении результатов.

Следует различать естественную убыль и порчу товарно-материальных ценностей. Естественная убыль может быть применена к той группе ценностей, которые изменяют свои физические свойства под воздействием атмосферных, погодных и иных неблагоприятных условий. Например, она не может применяться к ткани, мебели и т. д. Иное дело — порча ценностей вследствие халатности, небрежности или по иным причинам, которая может охватывать любые группы ценностей. На них составляется отдельный акт, утверждаемый руководителем предприятия, по которому происходит их списание. На испорченные товары естественная убыль не начисляется. Они могут быть уничтожены либо реализованы в установленном порядке, исходя из их потребительских качеств.

Окончательный результат инвентаризации определяют после зачета пересортицы, выявленных суммовых разниц излишков и недостач и начисленной естественной убыли.

При инвентаризации денежных средств в кассе проверяются: наличные деньги; ценные бумаги и денежные документы (почтовые марки, облигации); бланки строгой отчетности (неоплаченные санаторные путевки,

квитанции и т. д.). Если деньги находятся в пачках-бандеролях и корешках, то их вскрывают и пересчитывают. Не принадлежащие предприятию деньги, обнаруженные в сейфах, приходуется и зачисляются в бюджет (в кооперативных организациях указанные суммы зачисляются в их доходы).

При проверке ценных и денежных документов устанавливается сумма, подлинность и правильность их оформления. Проверка производится по отдельным видам документов с указаниями в акте названия, номера и серии купюры и общей суммы. Реквизиты каждой купюры сопоставляются с данными описей ценных бумаг, хранящихся в бухгалтерии.

Проверка фактического наличия бланков строгой отчетности производится по видам бланков с учетом начальных и конечных номеров. Результаты данной проверки оформляются специальной описью.

Материалы инвентаризаций¹ являются важным источником сведений о преступлениях материально ответственных, должностных и иных лиц. Причем в равной степени это касается ведомственной инвентаризации и инвентаризаций, проводимых по инициативе органов дознания и следствия. Зная процедуру ее проведения и анализируя качественные результаты, можно выдвинуть версии о возможных злоупотреблениях. И наоборот, в ходе расследования фактов хищений можно назначить инвентаризацию ценностей у конкретных лиц за определенный период.

В необходимых случаях в рамках ведомственного контроля или по инициативе органов внутренних дел следует назначать дополнительную или повторную инвентаризацию. Основаниями для подобных проверок являются, как показывает практика, следующие моменты:

а) значительные расхождения между данными инвентаризации и данными контрольной проверки (когда не делалась сплошная повторная проверка новым составом комиссии);

¹ К материалам инвентаризации относятся: акт инвентаризации, инвентаризационная опись, сличительная ведомость, акт контрольной инвентаризации, расчет естественной убыли, акт на испорченные товары, объяснения материально ответственных лиц, заключение комиссии по существу объяснения, решение руководителя предприятия по результатам инвентаризации.

б) отсутствие заинтересованных лиц при первичной инвентаризации (материально ответственных лиц, представителей власти, членов комиссии);

в) обоснованные возражения материально ответственных лиц по процедуре снятия остатков и выведенному результату;

г) установлены новые факты злоупотреблений материально ответственных лиц с теми ценностями, которые не проверялись (в случае выборной инвентаризации);

д) установлены факты злоупотреблений со стороны членов рабочей комиссии, ставшие следствием подкупа, шантажа, угроз и т. п.;

е) обнаружены несоответствия в данных учета, повлекшие искажение результатов.

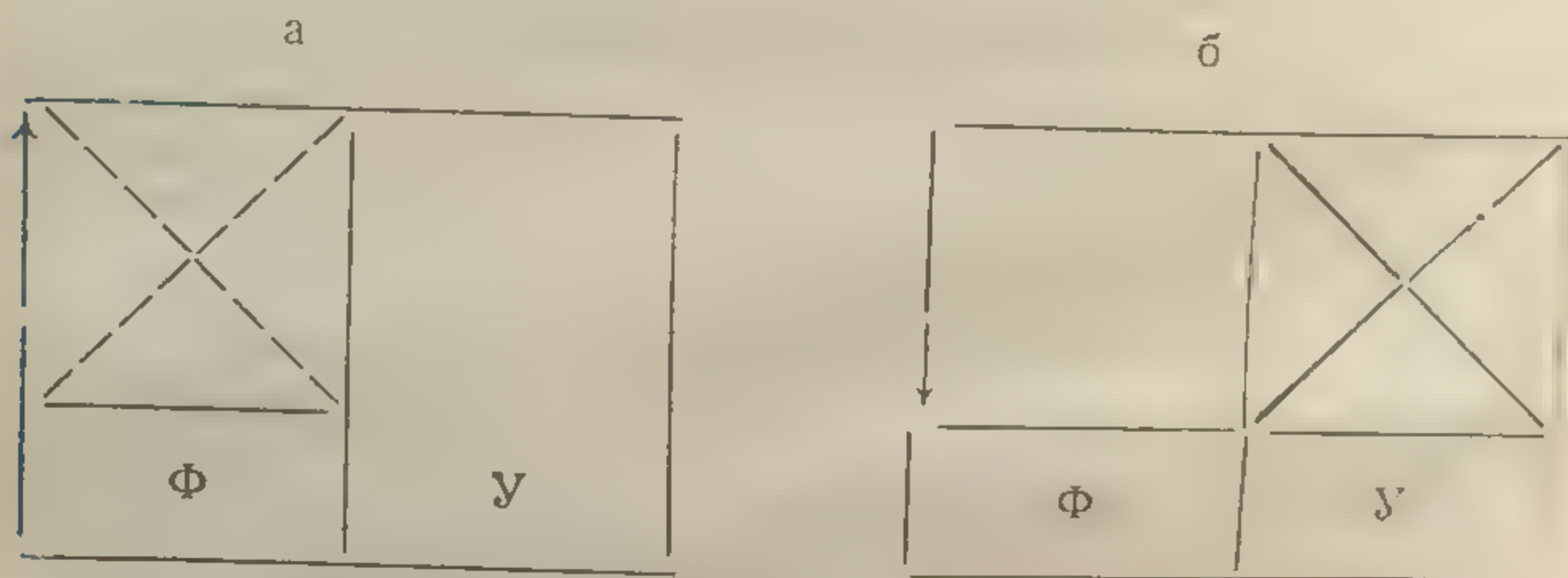
В целях сокрытия излишков или недостат материально ответственные, должностные и иные лица допускают различные злоупотребления с целью получения лишнего (искусственного) баланса остатков.

При сокрытии недостат обычно используют следующие группы приемов:

а) создание искусственного баланса остатков на уровне учетного;

б) создание искусственного баланса остатков на уровне фактического.

БАЛАНС



В первом случае к ним относятся:

— внесение в инвентаризационные описи несуществующих товаров путем дописки, а также в пустой таре или упаковке;

— внесение в описи завышенного количества ценностей за счет нарушения сложившейся техники их расположения (подготовки) и процедуры подсчета (в том числе и расчетным путем);

— временное позaimствование однородных или иных ценностей на других участках (предприятиях) и включение их в опись с последующим возвратом;

— предъявление ранее списанных ценностей как испорченных.

Во втором случае это:

— несвоевременное оприходование ценностей, т. е. непроведение приходных документов по соответствующим регистрам и отчетам;

— оформление бестоварных (безденежных) расходных документов при участии работника другого подразделения, предприятия. Делается отметка о якобы полученных материальных ценностях;

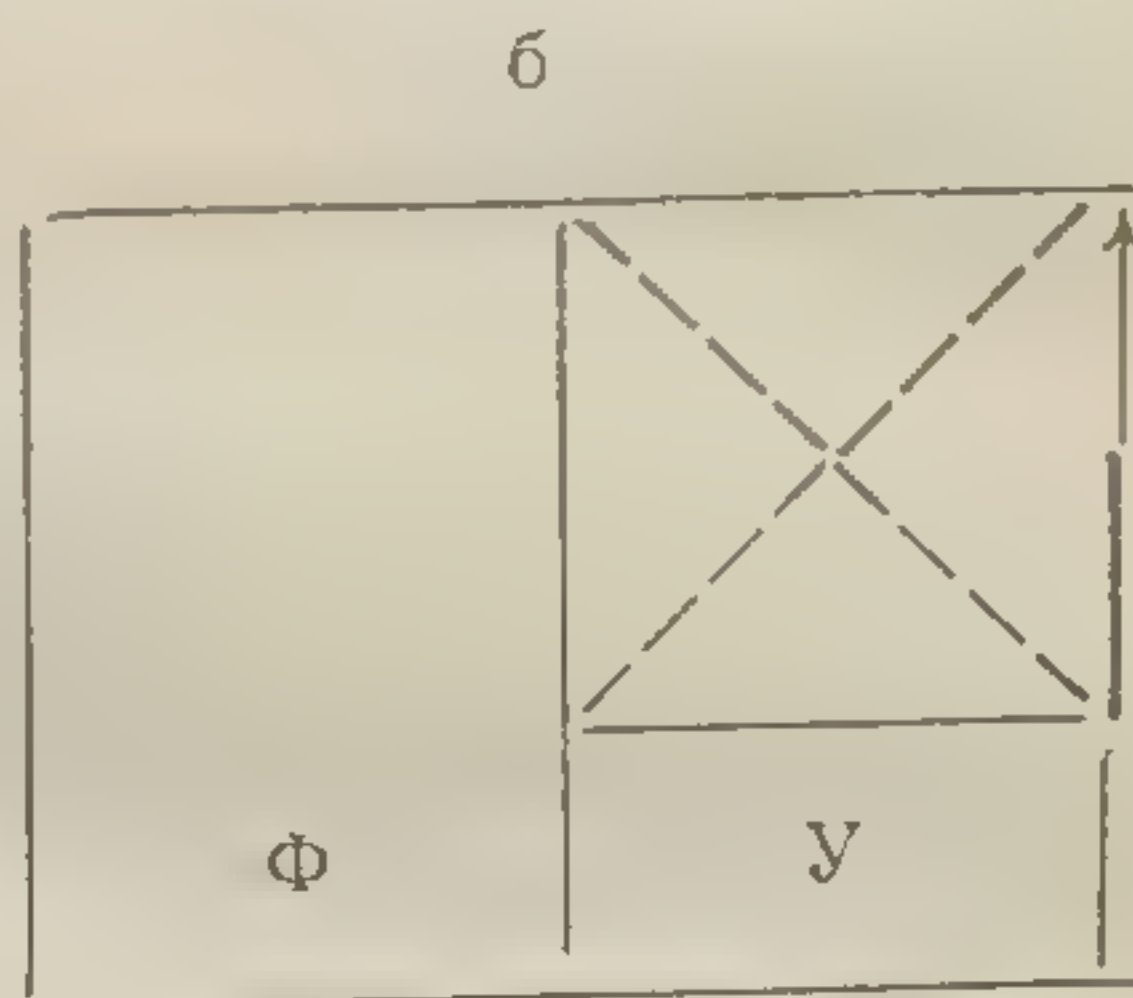
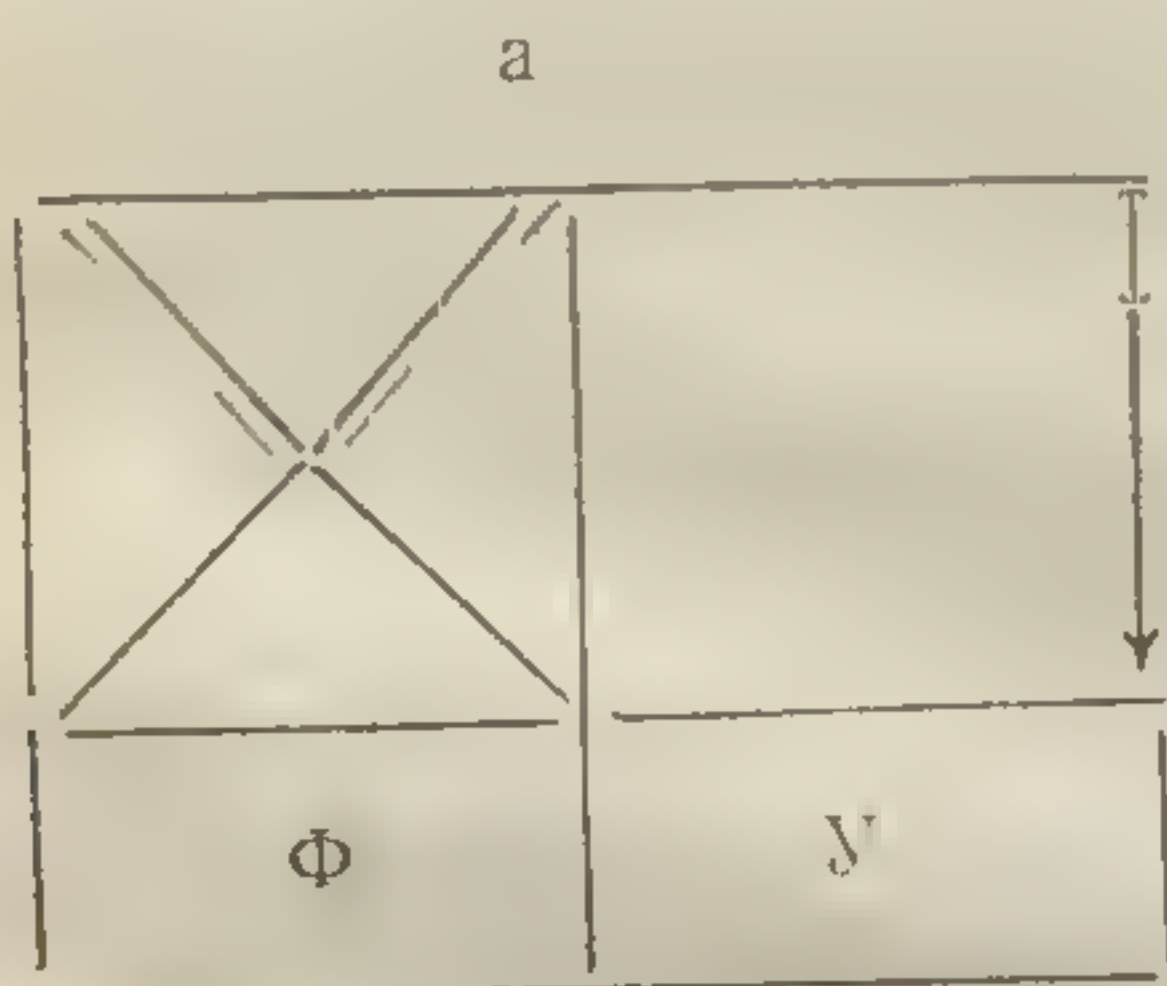
— составление подложных документов на гниль (порчу).

При сокрытии излишков используются обычно следующие группы приемов:

а) создание искусственного баланса остатков на уровне учетного;

б) создание искусственного баланса остатков на уровне фактического.

БАЛАНС



В первом случае это:

— невключение в инвентаризационную опись излишков ценностей путем их припрятывания;

— невключение в опись излишков ценностей за счет нарушения порядка их размещения и техники подсчета;

— вывоз излишков ценностей по подложным временным документам либо перемещение на другой склад (объект).

Во втором случае это:

— оформление бестоварного приходного документа в сговоре с работниками иных участков, предприятий;

— оформление подложного документа о факте нахождения посторонних ценностей на ответственном хранении.

Практике известны случаи сокрытия излишков или недостач за счет одновременного (встречного) искажения и фактического и книжного остатков с целью достижения их мнимого (двухсторонне фальсифицированного — промежуточного) баланса.

Для установления подобных фактов ревизоры, а также работники ПБЭП ОВД и следствия должны использовать различные методы документальной и фактической проверки хозяйственных операций (см. § 4 гл. 1) в сочетании с оперативно-розыскными и процессуальными возможностями. При этом следует иметь в виду, что имеющие своей целью фальсификацию результатов инвентаризации названные злоупотребления могут допускаться до ее проведения, в момент снятия остатков и после выведения результата (как предварительного, так и окончательного).

Документы и материалы инвентаризации зачастую не реализуют защитных свойств учета. Поэтому охранительная функция может быть реализована лишь с помощью специальных (криминалистически трансформированных) приемов анализа документальных данных.

§ 3. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ПО ИНИЦИАТИВЕ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ

В практике правоохранительных органов назначение инвентаризаций является одним из наиболее действенных способов собирания и закрепления фактических данных, могущих стать доказательством по уголовному делу.

В связи с появлением многообразных форм собственности, приватизацией государственных предприятий и переходом всей экономической системы общества на рыночные отношения документальная база доказывания преступлений на многих хозяйственных объектах (во всяком случае в переходном периоде) будет сужаться. Соответственно возрастет роль инвентаризации как средства доказывания в практике правоохранительных органов. Это подтверждается многолетней практикой борьбы с экономическими преступлениями.

В целях обнаружения признаков преступлений инвентаризации организовывались аппаратами ОВД чаще всего на предприятиях торговли и общественного питания, где значительная часть хозяйственных операций (продажа товаров за наличный расчет) первичными документами не оформляется. Возможности взаимного сличения учетных документов в этих условиях ограничены.

Проведение инвентаризации по инициативе правоохранительных органов практикуется и в других отраслях хозяйства, но это делается чаще для решения иных задач (определение сохранности наличных ценностей и денежных средств, их реального состояния и т. п.), не связанных с выявлением подлога в учетной документации. Поэтому комплекс организационных мероприятий, проводимых оперативным работником в связи с назначением инвентаризаций, лучше всего рассмотреть на примере предприятий торговли.

Как и в других случаях, инвентаризация, организуемая по инициативе оперативного работника, назначается и проводится в соответствии с «Основными положениями по инвентаризации основных фондов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов», утвержденными Министерством финансов СССР (приложение к письму Министерства финансов СССР от 30 декабря 1982 г. № 179)¹.

Применительно к этим нормативным актам различные министерства и ведомства разрабатывают и принимают свои инструкции, регламентирующие деятельность конкретных организаций. Обязанность администрации выполнить соответствующее требование правоохранительных органов указана как в Основных положениях, так и в регламентирующих проведение инвентаризаций ведомственных инструкциях.

В свою очередь, право требовать проведение инвентаризаций при наличии для этого достаточных оснований закреплено за правоохранительными органами (оперативный работник, дознаватель, следователь) нормами административного (до возбуждения уголовного де-

¹ См. также: Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации 20 марта 1992 г. № 10 (п. 14—17) // Бюллетень нормативных актов Российской Федерации. 1992. С. 4.

ла) и (после возбуждения) уголовно-процессуального права¹.

В качестве оснований для назначения первичной инвентаризации на конкретном хозяйственном объекте могут выступать данные, свидетельствующие:

1. О фактах обмеривания, обвешивания, обсчета покупателей, сдатчиков, клиентов, превышения установленных розничных цен и тарифов, т. е. действий, квалифицируемых по ст. 156 УК РСФСР. В частности, на розничном торговом предприятии инвентаризация в таких случаях необходима в целях установления имеющихся на данном предприятии недостатков, которые стремятся покрыть с помощью указанных действий или созданных таким способом излишков, которые преступники не успели изъять.

2. О случаях припрятывания, укрытия товаров повышенного спроса от продажи, продажа товаров из подсобных помещений и других действий, квалифицируемых по ст. 156², 156³, 156⁴ УК РСФСР². Здесь особенно важно зафиксировать в отдельных разделах инвентаризационной описи места нахождения товаров (склад, служебное помещение, тайники и др.).

3. О хищениях товарно-материальных ценностей и денежных средств (независимо от отрасли народного хозяйства) в случаях, когда хищения привели к недостаткам, в особенности, совершавшихся систематически при соответствующей маскировке в период предыдущих инвентаризаций.

4. На предприятиях торговли и общественного питания целесообразно назначать инвентаризацию при сигналах о реализации неучтенных товаров, особенно, если эти товары принимали не на «свободное место» и впоследствии могут быть выявлены методом контрольного сличения остатков, либо с помощью сопоставления документов с фактическими характеристиками инвентаризационных ценностей (например, сопоставлением приходных документов с датами выпуска, имеющимися на

¹ См.: Закон о милиции Российской Федерации. Ст. 11, п. 25.

² По мере перехода к рыночной экономике сфера применения этих статей УК будет сужаться. Будет меняться и цель сокрытия товаров и юридическая квалификация этих действий (нарушение антимонопольных законов и т. п.), но сами факты сокрытия могут встречаться, а для их выявления проводится инвентаризация.

ярлыках, бирках — находящихся в наличии товаров).

5. На объектах этих же отраслей народного хозяйства при сигналах о хищениях, связанных с пересортицей товаров, если ранее укрытый от учета товар (при повышении цен) выставлен в продажу не на «свободное место»; либо приписка товаров в описи переоценки (при снижении цен) была выявлена в ходе оперативного осмотра документов методом контрольного сличения остатков и с помощью инвентаризации требуется подтвердить отсутствие суммарных излишков, т. е. факт изъятия ценностей.

6. При получении информации об изготовлении на производстве предприятий (в том числе кооперативов) неучтенной готовой продукции при условии, что она еще находится на складе изготовившего ее предприятия.

7. Если есть достоверные данные о том, что в составе имущественных ценностей предприятия, находящихся в его производственных помещениях, на складах, строительных площадках имеется оборудование, материалы и т. п., поступление которых вообще не подтверждено какими-либо документами. Это наиболее характерно для кооперативов и малых предприятий, не всегда использующих законные пути приобретения необходимого для них сырья и оборудования.

Оценив имеющуюся информацию и приняв решение о назначении инвентаризации, оперативный работник до официального обращения в вышестоящую по отношению к контролируемой организации инстанцию проводит ряд подготовительных действий, направленных на обеспечение внезапности и эффективности предстоящей проверки.

Вначале организуется рабочая группа, члены которой примут участие в контроле за действиями инвентаризационной комиссии или после согласования с соответствующим хозяйственным руководителем будут включены в ее состав как представители общественности. В рабочую группу целесообразно включать в первую очередь внештатных сотрудников милиции. Могут привлекаться и работники налоговых инспекций, особенно в случаях, когда есть данные, что на этом предприятии выпускается продукция из неучтенного сырья и тем самым укрываются от государства налоги. Собрав необходимые силы, оперативный работник осуществляет ряд

мероприятий, направленных на подготовку к проведению инвентаризации¹.

Если установлен один из фактов, являющийся основанием для проведения инвентаризации, оперативный сотрудник (ранее следователь) с помощью своих коллег или указанных выше помощников начинает подготовительные действия одновременно в нескольких направлениях:

1. Обеспечивает прекращение в торговом зале всех кассовых операций. Касса до начала снятия остатков закрывается на ключ, который остается у кассира и опечатывается пломбиром оперативного работника (следователя).

2. Следует проследить за тем, чтобы покупатели, находящиеся в магазине и имеющие на руках чеки, были обслужены до начала работы комиссии. Принимаются меры к прекращению дальнейшего отпуска или приема вновь поступивших товаров.

3. В присутствии заведующего магазином (директора), его заместителя или лица, исполняющего их обязанности, изымаются все находящиеся в магазине приходно-расходные бухгалтерские документы. По ним материально ответственные лица составляют свой последний, к моменту начала инвентаризации, товарный отчет.

В этот момент важно проследить, чтобы ни один из документов не исчез. В противном случае к товарному отчету окажутся приложены новые документы, якобы имевшиеся к моменту проверки. Для предупреждения этого многие оперативные сотрудники ставят свою подпись на каждом из названных документов в правом верхнем углу, так как в дальнейшем они будут подшиваться и подпись будет видна. Второе, еще более важное здесь обстоятельство — исключаются дополнения

¹ По указанным ранее мотивам целесообразно рассмотреть механизм этой деятельности на примере выявления злоупотреблений на предприятиях торговли. При этом имеется в виду, что такие действия оперативный сотрудник проводит в пределах своей собственной компетенции, в порядке обычных проверочных мероприятий. Письмо-требование о назначении инвентаризации передается администрации предприятия (независимо от форм собственности) или одновременно с выходом на объект, или даже несколько позднее, когда подготовительные действия будут закончены, сходные с рассматриваемыми мероприятия, которые проводятся и при подготовке к снятию остатков наличных денег в кассе учреждений и предприятий, при проверке остатков на складах торговых и снабженческих организаций и т. п.

какой-либо вновь выписанных документов на поступивший товар. Одновременно может быть составлен реестр всех перечисленных и завизированных документов с передачей их на хранение под расписку директору (заведующему) магазином, бухгалтеру и т. п. ответственному лицу.

Кроме того, при необходимости просматриваются и изымаются все документы внутримагазинного учета (журналы, книги), а также черновые записи, находящиеся в сейфе, рабочем столе, зав. секцией (отделом). Такие записи, как правило, ведут все материально ответственные лица. В них наряду с данными о выдаче товаров со склада в отдел, сдаче и получении выручки и т. п. зачастую учитывают количество товара, денежных средств, похищенных или добытых путем обмана, обвеса, обчета и других злоупотреблений. В дальнейшем черновые записи наряду с инвентаризационными описями могут служить важными доказательствами по уголовному делу¹.

Одним из необходимых условий обеспечения подготовки к началу инвентаризации является перекрытие всех входов и выходов, опломбирование складских помещений. Это позволяет исключить доступ к материальным ценностям заинтересованных в результатах инвентаризации лиц, а также перенос товара с одного склада (отсека) в другой. Названное условие необходимо соблюдать как в момент подготовки к инвентаризации, так и во время перерывов в работе по ее проведению.

Проведя подготовительные мероприятия, оперативный работник (следователь) ставит в известность лично (по телефону) администрацию вышестоящей организации или какой-либо фирмы о необходимости назначения комиссии для проведения инвентаризации по основаниям, которые были перечислены выше. Одновременно с этим руководителю проверяемой фирмы вручается письмо-требование (или, если уголовное дело возбуждено, постановление следователя) о назначении инвентаризации, подписанное начальником органа внутренних дел. Письмо-требование, не согласованное с администрацией, может быть вручено и непосредственно председателю инвентаризационной комиссии, состав которой

¹ См.: Ст. 69 УПК РФ.

своим приказом определяет руководитель фирмы или другой вышестоящей организации. Оперативный сотрудник (следователь) никогда не входит в состав комиссии и не подписывает инвентаризационные описи, сличительные ведомости, акты и другие документы.

По прибытии инвентаризаторов оперативный работник или следователь, являющиеся инициаторами назначения инвентаризации, должны представиться комиссии и объяснить причины ее проведения. При этом следует быть внимательным, корректным и бдительным, так как бывают случаи, когда материально ответственные лица совместно с членами комиссии стараются спровоцировать оперативного сотрудника и вызвать ссору. Подчас они могут опрокинуть сыпучие товары и тем самым сорвать весь ход инвентаризации. В связи с этим необходимо проинструктировать всех помощников в проведении инвентаризации с целью, чтобы они следили за материально ответственными лицами и не допускали подобных действий с их стороны.

Прежде чем комиссия приступит к непосредственному снятию остатков, материально ответственное лицо (лица) дает подписку о том, что к моменту проведения инвентаризации у него на руках нет никаких приходных и расходных документов, не приложенных к отчету. Такая типовая форма расписки имеется на бланках инвентаризационных описей, изготовленных типографским способом. В этот же период материально ответственное лицо составляет товарный отчет, где выводит книжный остаток на момент инвентаризации. Этот остаток комиссия сверяет с данными бухгалтерии. Сумму книжного остатка до начала проведения инвентаризации желательно знать и оперативному работнику. Это помогает ему исключить возможную фальсификацию данных о книжном остатке со стороны работников бухгалтерии, которые нередко пытаются подогнать этот остаток к фактическому, найденному при инвентаризации.

Начинать инвентаризации следует с кассы, где проверяется фактическое наличие денег, ценных бумаг, чековых книжек, документов строгой отчетности и других ценностей, находящихся в кассе. При подсчете фактического наличия денег в кассе принимаются к учету лишь денежные знаки, лотерейные билеты.

Никакие документы или расписки в остаток наличности кассы не включаются. По действующим правилам,

прежде чем приступить к проверке кассовой наличности, инвентаризационная комиссия обязана получить у кассира последний кассовый отчет на момент инвентаризации, проверить его и установить правильность выведенного книжного остатка денежных средств.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данному предприятию, запрещается. Наличные деньги, не оправданные приходными кассовыми ордерами и показаниями суммирующих контрольных счетчиков, считаются излишками кассы и подлежат взносу в бюджет в трехдневный срок.

Инвентаризация кассы оформляется актом. Необходимо помнить, что в случаях, когда инвентаризацию ценностей закончить в один день не представляется возможным, все присутствующие при проведении снятия остатков участники оставляют помещение. Необходимо проследить за тем, чтобы там никто не остался. Это может привести к различным нежелательным последствиям. Например, вследствие переноски уже проверенного товара с одного места на другое инвентаризация не даст объективного результата.

Помещение закрывается, пломбируется или опечатывается, при этом ключ от замка хранится у лица, ответственного за ценности, а пломбир (печать) — у председателя инвентаризационной комиссии. Оперативный работник (следователь) может дополнительно опечатать дверь и личной печатью.

Аналогичным образом необходимо поступать и при перерывах на обед. Инвентаризационные описи в таких случаях должны храниться в закрытом сейфе (шкафу) предприятия, где проводится инвентаризация. Открывать помещение необходимо также в присутствии всех участвующих в инвентаризации лиц. В дальнейшем, присутствуя при проведении инвентаризации, оперативный работник (следователь) должен обеспечить реальность снятия остатков и соблюдение установленного порядка заполнения инвентаризационных описей. Последние составляются, как правило, в четырех экземплярах, в них производятся записи параллельно материально ответственными лицами и членами инвентаризационной комиссии. Впоследствии первый экземпляр описи передается оперативному работнику (следователю).

При составлении инвентаризационных описей в них обычно проставляются данные о цене, сорте и количе-

стве имеющихся в наличии товаров, их стоимость определяется работником бухгалтерии при подведении итогов инвентаризации. В этих условиях чрезвычайно важно обеспечить подсчет на каждой странице общих итогов по натуральным показателям, где они суммируются (тонны, штуки и т. п.).

Это позволяет предотвратить возможность последующих дописок количества товара в инвентаризационной описи. Так как все экземпляры инвентаризационных ведомостей (описей) находятся у членов комиссии, в отдельных случаях, когда есть опасность подмены этих документов, рекомендуется визирование инвентаризационных описей оперативным работником (например, «смотрел», подпись, дата).

После заполнения инвентаризационных описей в них прописью указывают количество заполненных строк. Каждая страница ведомости должна быть подписана всеми членами инвентаризационной комиссии. Все страницы необходимо пронумеровать. Отсутствие нумерации страниц и несвоевременность оформления их подписями членов комиссии делают возможным совершение различных подлогов, вплоть до изъятия целых страниц и их последующей замены.

Нужно помнить, что отсутствие на страницах указаний о количестве заполненных строк позволяет материально ответственным лицам вносить изменения в инвентаризационные описи путем заполнения свободных строк записями, которые могут сопровождаться составлением бестоварных приходных документов. Если таковые выявлены, необходимо здесь же взять объяснение у материально ответственных лиц по данным фактам, а в случае возбуждения уголовного дела допросить по этим же вопросам. Кроме того, отсутствие на страницах ведомостей подписей всех членов комиссии зачастую ставит под сомнение правильность результатов проведенной инвентаризации и может возникнуть необходимость в проведении повторной инвентаризации.

Иногда из тактических соображений, например, когда стало известно, что некоторые товары завезены непосредственно перед проведением инвентаризации для покрытия недостачи, целесообразно по окончании работы комиссии еще до начала реализации товаров организовать повторную (контрольную) инвентаризацию, а

затем провести взаимные сопоставления двух инвентаризационных описей.

Заполненные инвентаризационные описи для окончательных подсчетов суммовых результатов (поскольку комиссия подсчитывает лишь общее число натуральных единиц) могут передаваться в бухгалтерию фирмы. В этой ситуации один экземпляр описи можно изымать до проведения таких подсчетов и хранить у оперативно-го работника и следователя. Затем, после необходимой сверки, заменить его на прочитанный бухгалтерией экземпляр.

Несоблюдение перечисленных требований часто приводит к сокрытию недостатков или излишков и, вследствие этого, к несвоевременному выявлению различных злоупотреблений. При соблюдении всех этих условий, напротив, можно рассчитывать, что результаты проведенной инвентаризации будут иметь важное доказательственное значение по конкретному уголовному делу.

§ 4. МЕТОДЫ ДОКУМЕНТАЛЬНОЙ И ФАКТИЧЕСКОЙ ПРОВЕРКИ В ПРАКТИКЕ РЕВИЗИОННЫХ И ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ

Опыт борьбы с «экономическими» правонарушениями свидетельствует о том, что значительная часть замаскированных хищений, должностных и хозяйственных преступлений вызывает различные несоответствия, находящие свое отражение в учетно-экономической информации (см. § I гл. I). Они различны по своей природе, содержанию и проявлению, однако в целом их принято называть формами отражения «экономических» преступлений в учетном процессе. На обнаружение указанных несоответствий направлены соответствующие методы.

По назначению последние делятся на 2 группы:

1. Методы исследования документальных данных, с помощью которых определяются признаки их доброкачественности или возможных криминальных изменений в учетном процессе. Их можно назвать поисковыми, первичными.

2. Методы исследования самих этих признаков (свойств) с целью определения закономерностей их про-

явления и взаимосвязи между собой. Они могут быть обозначены как собственно проверочные (производные) рабочие методы.

Оперативные работники подразделений БЭП ОВД чаще всего применяют первую группу методов, а следователи — вторую.

По сфере применения методы подразделяются на общие и частные. Общие используются при анализе любых учетных документов (и операций), частные применяются для проверки определенных групп документов (хозяйственных операций). Обе группы методов взаимосвязаны между собой, а каждый частный прием является разновидностью общего.

С учетом степени достаточности использования тех или иных методов для решения задач в области учета их можно разделить на основные и вспомогательные (факкультативные). При этом работники органов внутренних дел могут избирать следующие схемы работы с документами:

- а) расширение круга применяемых методов к исследуемым документам;
- б) расширение круга исследуемых документов без изменения объема применяемых методов;
- в) одновременное расширение круга применяемых методов и исследуемых документов.

Первая схема более характерна для работы следователя, а вторая и третья — для деятельности сотрудников БЭП ОВД.

В настоящее время в судебной бухгалтерии названные несоответствия принято выделять в 3 самостоятельные группы:

А. Особенности и противоречия в содержании отдельного документа.

Б. Несоответствия в содержании нескольких взаимосвязанных документов.

В. Отклонения от обычного порядка движения ценностей и выполнения хозяйственных операций, нашедшие свое отражение в данных учета.

Их выявляют с помощью методов документальной проверки, которые в своей совокупности в основном образуют методику выявления признаков (точнее — их проявления) возможных преступлений по бухгалтерским (чаще всего) документам. В основе применения методов документальной проверки лежит анализ различных

сведений, полученных только из содержания записей в учетных документах, что составляет их специфику и определяет пределы (возможности), влияющие на эффективное решение стоящих перед ревизионными и правоохранительными органами задач.

Перейдем теперь к подробному рассмотрению сущности указанных приемов (методов).

А. Особенности и противоречия в содержании отдельных документов выявляются с помощью методов их исследования, к которым относятся формальная, арифметическая и нормативная проверки.

Формальная проверка — это внешний осмотр бухгалтерского документа, изучение и взаимное сопоставление его реквизитов. С его помощью можно определить признаки недоброкачества документа:

а) выполнение документа на бланке неустановленной формы или неустановленным способом (в частности, при ручной и механизированной обработке данных);

б) отсутствие каких-либо реквизитов документа (печати, штампа, подписи, части текста и др.);

в) наличие сомнительных реквизитов (чаще всего это признаки материального подлога — дописки, подчистки, исправления и др.);

г) наличие излишних реквизитов в документе. Они свидетельствуют, как правило, о стремлении преступников придать документу большую достоверность и силу. К числу их относятся также посторонние записи и пометки;

д) слишком «хорошие» документы, не соответствующие реальной обстановке его составления, использования и хранения (чистые, немятые, негнутые и др.);

е) противоречия между реквизитами документа. Они бывают формальные, т. е. между самими реквизитами (например, несоответствие между штампом и печатью по названию предприятия) и логические, проявляющиеся в необычном их сочетании или находящиеся в противоречии с нормальной хозяйственной деятельностью предприятия вообще, либо отдельно взятой хозяйственной операции в частности.

Успех применения формальной проверки при выявлении признаков преступлений находится в прямой зависимости от знания: порядка заполнения бухгалтерских документов; слабых звеньев в учетном процессе; уязвимых хозяйственных операций, используемых пре-

ступниками в своих корыстных целях; применения апробированных ревизионной (чаще всего) практикой приемов распознавания доброкачественности документов.

В этой связи работнику органов внутренних дел с учетом стоящих перед ним задач необходимо располагать информацией о наиболее распространенных злоупотреблениях, совершаемых преступниками в своих корыстных целях:

а) отдельной категорией лиц, деятельность которых связана с учетным процессом;

б) с использованием определенной группы документов;

в) с осуществлением в документах подлогов определенным способом.

Нормативная проверка содержания отдельного документа предусматривает его изучение с точки зрения соответствия действующим (действовавшим) на момент составления документа законам, ведомственным нормативным актам, инструкциям, правилам, ГОСТам, ТУ, ЕНИРам, нормам расхода сырья и т. п., а также целесообразности отраженной в нем хозяйственной операции.

Посредством применения названного метода, как показывает практика, устанавливаются оформленные соответствующим образом, но незаконные по своему содержанию документы, в силу чего последние становятся недоброкачественными, дефектными. Вместе с тем, существуют объективные ограничения использования нормативной проверки работниками ОВД. Они связаны с наличием большого числа действующих правил оформления различных учетных документов (в части их содержания прежде всего). К тому же помимо знаний из области бухгалтерского учета очень часто возникает необходимость изучения нормативного материала, относящегося к технологии, товароведению, экономике и др. Поэтому применение нормативной проверки характерно в основном для деятельности соответствующего специалиста в рамках ревизии или проверки.

Расхождения (несоответствия) между содержанием документа и правилами их заполнения можно разделить на 3 основные группы:

а) применение иных измерителей хозяйственных операций (в количественном и стоимостном выражении) в рамках действующих правил;

б) использование в качестве основания при составлении документов иных норм и правил;

в) отсутствие сведений о проведении промежуточных операций (нарушение графика документооборота).

Однако следует помнить, что составившие, проверившие и давшие разрешение на осуществление операций лица могли допустить ошибку, что требует тщательной проверки причин выявленных отклонений.

Арифметическая проверка отдельного документа затрагивает (в отличие от формальной и нормативной) только количественные критерии отраженных хозяйственных операций. С ее помощью можно выявить арифметические несоответствия между частными и итоговыми суммами. Названные несоответствия могут быть выявлены как по горизонтальным строчкам (например, при умножении или сложении), так и по вертикальным (правильность подсчета по отдельным колонкам и итоговой сумме, выраженной как в количественном, натуральном, так и стоимостном выражении). С помощью названного приема могут быть выявлены следующие подлоги в первичных и сводных документах:

а) заведомое механическое завышение или занижение итоговых сумм по горизонтальным и вертикальным строчкам (интеллектуальный подлог);

б) последующие дописки штрихов и цифр как в итоговых суммах, так и в отдельных строчках и колонках (материальный подлог).

Непосредственное применение работником ОВД арифметической проверки не требует, как правило, специальных бухгалтерских познаний для технической (счетной) работы с документами (особенно с первичными). Вместе с тем существуют и определенные объективные ограничения использования названного метода. Они связаны, как показывает практика, во-первых, с использованием процентов, индексов, нормативов, во-вторых, с существующими в ряде случаев правилами выведения итоговых сумм (рубежных, нарастающим итогом и т. д.) в сводных, накопительных и иных документах, в-третьих, зачастую возникает необходимость применения счетно-решающих устройств (микрокалькулятора и др.). Техническая работа является прерогативой специалиста.

Заканчивая рассмотрение вопроса о применении методов исследования отдельного документа, следует отметить, что преступники с целью сокрытия следов хи-

щений и иных злоупотреблений часто изготавливают подложные документы, которые по своему внешнему виду не отличаются от подлинных и внутренних противоречий не содержат. Подобного рода несоответствия выражаются иногда в виде противоречий в содержании нескольких взаимосвязанных документов.

Б. Выявление несоответствий в содержании нескольких взаимосвязанных (сопряженных) документов осуществляется с помощью двух методов — встречной проверки и взаимного контроля.

Встречная проверка — это сопоставление разных экземпляров одного и того же документа¹. Эффективность применения названного метода возможна только в 2-х ситуациях:

а) когда преступники уничтожили «свой» экземпляр документа, а другие экземпляры сохранились;

б) когда в результате совершения подлога появились расхождения в содержании разных экземпляров одного и того же документа. В этом случае преступники сумели сфальсифицировать не все экземпляры, но все они сохранились.

И в первом, и во втором случаях разные экземпляры одного и того же документа могут находиться либо только внутри данного предприятия (например, накладная на внутреннее перемещение материальных ценностей), либо в других организациях (предприятиях-поставщиках, банковских учреждениях и т. п.).

Успех применения работником ОВД названного метода зависит от следующих обстоятельств:

а) знания графика документооборота — сколько экземпляров того или иного документа составляется, кто его оформляет, проверяет, обрабатывает, дает разрешение на проведение операции, в какие подразделения или сторонние организации направляются соответствующие экземпляры, где хранятся и в течение какого-то периода;

б) взаимодействия с работниками органов внутренних дел, находящихся в другом регионе и обслуживающих предприятия, где находятся представляющие интерес документы;

в) наличия возможного сговора между работниками

¹ В ревизионной практике встречная проверка чаще всего связана с понятием сверки по ходу ревизии взаиморасчетов между хозяйствующими субъектами.

данного и иных предприятий, могущих привести к уничтожению документа или утрате следов преступления в нем.

Что ограничивает применение встречной проверки?

Во-первых, то обстоятельство, что далеко не все бухгалтерские документы составляют в нескольких экземплярах (например, расходный кассовый ордер, карточка складского учета). Во-вторых, не редки случаи, когда преступники совершают подлоги во всех экземплярах одного и того же документа (например, при оформлении временных или бестоварных документов). В-третьих, на некоторых предприятиях отдельных отраслей экономики (особенно это характерно для предприятий бытового обслуживания населения) один экземпляр документа (квитанции и др.) выдается на руки отдельным работникам или частным лицам безвозвратно.

Применение метода встречной проверки при полном отсутствии хотя бы некоторой информации о возможном событии преступления крайне затруднительно. Это предопределяет различную эффективность метода в случаях применения его ревизором по собственной инициативе или в процессе проведения им ревизии (проверки) по заданию правоохранительных органов.

В первом случае ревизор чаще всего подвергает встречной проверке только те документы, которые при внешнем осмотре показались ему «подозрительными». Лишь в редких случаях объектом проверки становятся другие документы, отобранные для этой цели с помощью анализа или методом случайной выборки. Во втором случае ревизор применяет встречную проверку целенаправленно, с ориентацией на материалы, полученные оперативным или следственным аппаратом.

Непосредственное применение указанного метода в юридической практике работников ОВД по сравнению с ревизором относительно ограничено по объему и направлено на решение как общих, так и конкретных оперативно-служебных и процессуальных задач. Оно основано на использовании взаимосвязей между способом маскировки и составом участников преступления. Это дает возможность по составу группы выдвинуть версии (оперативно-розыскные или следственные) о характере возможных документальных разрывов, а по характеру разрывов прогнозировать и устанавливать конкретный состав действительных участников преступления. Первая воз-

можность определяет роль встречной проверки при выявлении, вторая — при доказывании преступлений.

Более эффективным по сравнению со встречной проверкой, как показывает практика, является метод взаимного контроля. Его сущность заключается в использовании в любом сочетании самых различных документов, прямо либо косвенно отображающих проверяемую хозяйственную операцию. С его помощью решаются две основные задачи:

- а) выявляются подложные документы;
- б) определяется круг участников преступлений.

О наличии в документах подлога (как интеллектуального, так и материального) могут свидетельствовать две группы признаков, выявляемых взаимным контролем:

- а) отсутствие необходимых взаимосвязанных документов (разрыв в «цепочке» документов);
- б) противоречия в содержании взаимосвязанных документов.

Рассматриваемый метод является одним из наиболее «сильных», но в то же время достаточно сложных в организационном и методическом плане и применяется чаще всего работниками БЭП ОВД и следователями. Сложность заключается в том, что он более трудоемкий и требует в ряде случаев сопоставления целого ряда взаимосвязанных документов. При осуществлении действий по проверке сведений о различных злоупотреблениях необходимо помнить о факторах, объективно влияющих на результативность метода:

- а) предварительное выдвижение версий о предмете преступного посягательства и способе его изъятия;

- б) ознакомление со спецификой движения ценностей в сфере материального производства или при осуществлении коммерческой, а также банковской деятельности;

- в) знание специфики документального оформления хозяйственных операций по движению материальных ценностей на каждом этапе, участке производства (заготовка, транспортировка, хранение, изготовление, сбыт и т. д.);

- г) реализация специфики документального оформления в виде графика документооборота на определенном предприятии (группе интересующих предприятий).

Суть применения рассматриваемого метода в том,

что работник ПБЭП ОВД или следствия идет «по следу» движения предмета преступного посягательства, будучи вооруженным знаниями о том, как в действительности должна протекать та или иная хозяйственная операция, какие документы должны при этом оформляться, выявляя при этом указанные ранее признаки. Соответственно этим двум признакам выделяют два вида методов взаимного контроля:

а) сквозной анализ документов (прямой и обратный), позволяющий установить разрыв в «цепочке» документов;

б) комбинированный анализ имеющихся документов (полный и локальный), позволяющий установить противоречия в содержании взаимосвязанных документов и их целесообразном (для нужд практики) сочетании.

При прямом сквозном взаимном контроле необходимо начинать свою работу от источника возникновения возможности изъятия материальных ценностей и денежных средств к факту самого преступного изъятия конкретными виновными лицами вверенного имущества.

Так, например, работник ПБЭП одного из РОВД г. Перми получил информацию о том, что бухгалтер строительно-монтажного управления в сговоре с бригадиром одного из участков занимается хищением денежных средств путем составления подложных нарядов на невыполненные работы. В процессе проверки поступивших сведений были изучены последовательно следующие документы:

1. Наряды на выполненные работы по участку за 3 месяца.

2. Материальные отчеты бригадира о списании строительных материалов на объекты, указанные в нарядах.

3. Расчетные ведомости о начислении заработной платы за указанные в нарядах работы.

4. Платежные ведомости на выдачу зарплаты за анализируемый период времени.

В процессе применения взаимного контроля было установлено, что стройматериалы на указанные в нарядах работы не списывались, т. е. был установлен разрыв в «цепочке» документов (отсутствовали материальные отчеты) и доказана подложность имеющихся. Впоследствии были установлены конкретные лица, получившие деньги за невыполнение работы.

Примером обратного сквозного метода взаимного

контроля может служить деятельность сотрудника ПБЭП одного из РОВД г. Ижевска по раскрытию фактов хищений автомашин марки «Москвич» с автомобильного завода (ПО «Ижмаш»). Им была получена информация о том, что один из жителей города сменил одну автомашину на другую. Возникло подозрение, что машина была похищена с завода и продана проверяемому. Работник ПБЭП совместно с работником ГАИ осмотрели последовательно следующие документы:

1. Технический паспорт на автомашину.
2. Документы о продаже автомобилей в автомагазине г. Ижевска.
3. Документы отдела сбыта автозавода о реализации легковых автомобилей.
4. Документы цеха сборки автомобилей завода.

Посредством анализа содержания названных документов было установлено, что реализации автомобилей с соответствующими номерами кузова и двигателя через автомагазин не было. Налицо разрыв в «цепочке». Не была также зафиксирована реализация машин в отделе сбыта и на КПП завода. По данному факту назначили ревизию и установили хищение еще трех автомобилей. Главным и решающим обстоятельством явилось сопоставление данных о продаже машин в отделе сбыта с данными сборочного цеха. Установили также, что хищения совершил слесарь-испытатель завода в сговоре с работниками вневедомственной охраны.

Практика показывает, что чаще всего работники ПБЭП ОВД используют в своей работе второй вариант метода взаимного контроля (от изъятия к источнику) документов, прямо либо косвенно отображающих ту или иную хозяйственную операцию.

Что касается комбинированного взаимного контроля, то его применение обусловлено прежде всего возможностью первоочередного ознакомления с той или иной группой документов, а также соответствующей подготовкой работника ОВД в области бухгалтерского учета и контроля. Полный или сплошной комбинированный контроль предполагает поэтапный анализ всех сопряженных (непосредственно связанных друг с другом) документов, последовательно отражающих (прямо или косвенно) движение материальных ценностей на определенном этапе и позволяющий установить несоответствия по всей цепочке документов. Локальный же или

а) сквозной:

б) комбинированный:

<div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="margin-right: 10px;"> <div style="border-left: 1px solid black; height: 100px; position: relative;"> <div style="position: absolute; top: 0; left: -10px;">↑</div> <div style="position: absolute; bottom: 0; left: -10px;">↓</div> </div> <div style="display: flex; flex-direction: column; align-items: center;"> <div style="margin-bottom: 10px;">прямой</div> <div style="margin-bottom: 10px;">↕</div> <div>обратный</div> </div> </div> </div>	1.	Расходный кассовый ордер	2	<div style="text-align: center;"> локальный (выбо- рочный) полный (сплош- ной) </div>		
	2.	Авансовый отчет	4			
	3.	Закупочные ведомости	5			
	4.	Материаль- ный отчет	1	5	3	2
	5.	Товарно- транспорт- ная наклад- ная	2	1	3	4

выборочный взаимный контроль позволяет установить в каком-либо отдельном звене сопряжение документов.

Схематически модель метода взаимного контроля может быть представлена следующим образом (на примере хищения денежных средств заготовителем при составлении им подложных закупочных ведомостей и бес-товарных накладных).

Выбор одной из четырех разновидностей взаимного контроля либо их целесообразного сочетания зависит от конкретной практической ситуации. Локальный взаимный контроль применяется работниками правоохранительных органов и ревизионных аппаратов для выявления всего массива фактов злоупотреблений, когда установлен конкретный вид (алгоритм) несоответствий.

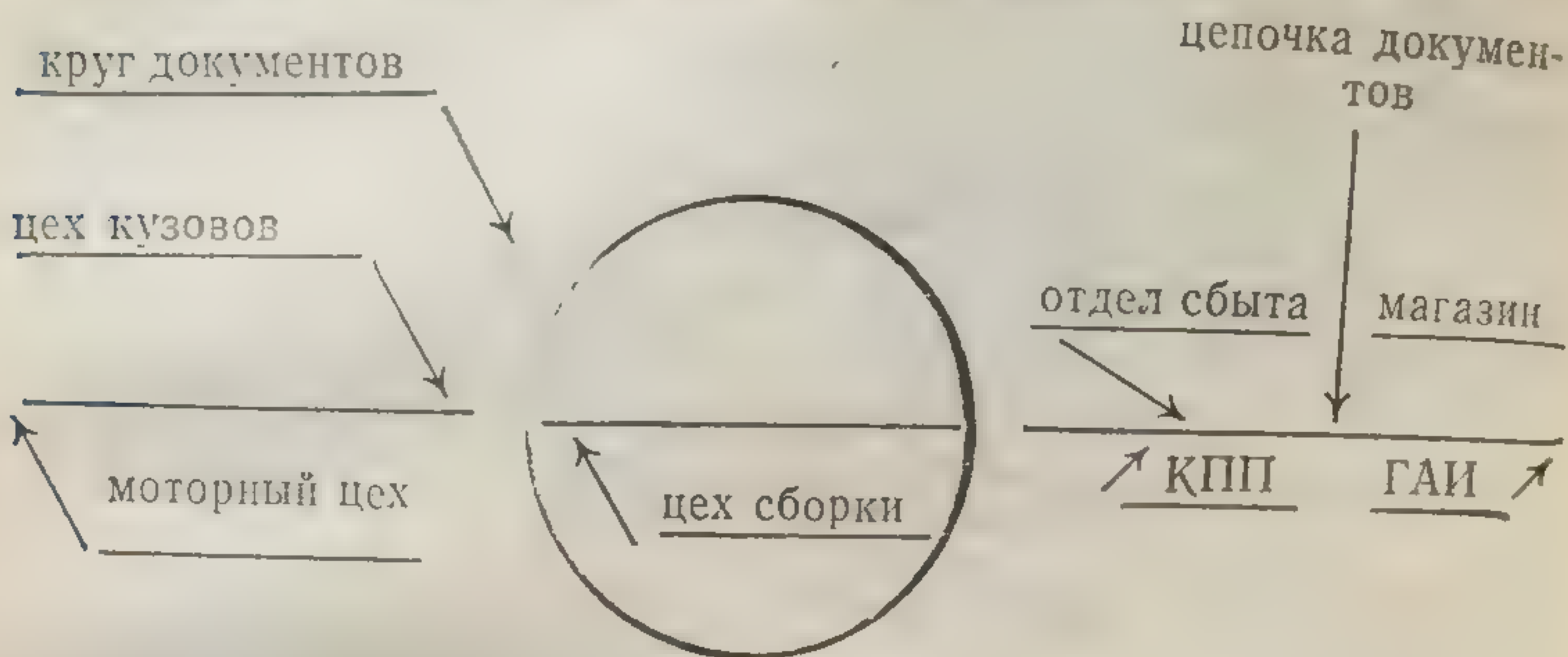
Следует, однако, заметить, что и сквозной, и сопряженный метод взаимного контроля документов иногда может не сработать, когда основная «цепочка» документов оказалась полностью подложной. В этом случае целесообразно исследовать «круг» документов, отражающих какую-либо одну хозяйственную операцию на определенном производственном участке, составляющем часть рабочего цикла. В приведенном выше примере о количестве собранных автомобилей в цехе сборки могут свидетельствовать расчетные документы о начислении зарплаты, расхода упаковочного, крепежного, горюче-смазочного и иного материала и т. д.

Информацию о подобных сведениях можно получить не только в учетных регистрах, но и различных документах оперативно-технологического и чернового учета.

Достоинства взаимного контроля документов наиболее ярко проявляются при обнаружении признаков груп-

Технологический цикл движения материальных ценностей

Таблица 3



повой, в том числе и организованной преступности, а также носящей межрегиональный и межотраслевой характер.

В связи с общественным разделением труда и его специализацией у преступников (расхитителей, взяточников и др.) нередко возникает необходимость обращения к определенным категориям работников с целью реализации своих корыстных замыслов. В результате происходит их вовлечение в преступную деятельность, и совершение правонарушений становится возможным в результате интеграции усилий членов преступных сообществ. В действующих довольно продолжительное время группах возникает определенная ролевая специализация, обусловленная социальным и должностным положением в обществе. Работника органов дознания и следствия должна интересовать прежде всего занимаемая должность, поскольку зачастую именно официальная служебная деятельность тех или иных категорий работников может оставить следы в учетном процессе, находящие свое проявление в виде материализованных (посредством совершения различных подлогов в документах) признаков правонарушений.

Взаимный контроль применяется также при обнаружении межрегиональных и межотраслевых преступлений, когда преступная деятельность связана с выполнением работниками различных предприятий, учреждений и организаций своих обязанностей в другой местности при сбыте или закупке похищенного за пределами данного региона.

С позиции рассматриваемых вопросов можно выде-

лить 4 основные группы категорий работников (с учетом их ролевого участия в преступлении):

а) руководители различных рангов совершают, как правило, интеллектуальное исполнение преступлений (отдача незаконных распоряжений о составлении подложных документов и их утверждении, указание о проведении незаконных хозяйственных операций);

б) счетно-бухгалтерские работники и ревизоры — сокрытие следов преступлений при совершении их материально ответственными лицами, хищение денежных средств, взяточничество;

в) материально ответственные лица — создание резерва для хищения и изъятия ценностей;

г) прочие категории работников (ИТР, обслуживающий и технический персонал и др.) — различные формы соучастия.

Метод взаимного контроля документов решает также еще одну довольно важную задачу, а именно — задачу моделирования утраченного или искаженного документа. Сопоставляя различные документы, можно построить модель документа в первоначальном (первозданном) виде, который может служить источником информации о содержащихся в нем сведениях. Посредством создания модели документа можно установить:

а) действительное содержание документа со всеми его реквизитами;

б) какие реквизиты документа побудили преступников его уничтожить или фальсифицировать;

в) какие следы хозяйственной операции, указанной в утраченном или искаженном документе, могут найти отражение в иных носителях информации («цепочка» и «круг» документов).

В связи с этим можно проводить более целенаправленную работу по установлению фактов злоупотреблений и изучению круга лиц, причастных к их совершению.

В. К числу методов документальной проверки, посредством которых устанавливаются отклонения от обычного порядка движения ценностей и выполнения хозяйственных операций, нашедших свое отражение в данных учета, относятся: восстановление учетных записей по документам, пересчет готовых изделий по документам в исходное сырье (обратная калькуляция), хронологический анализ, сравнительный анализ.

Рассмотрим эти методы подробнее.

1. Восстановление учетных записей на основе документов целесообразно осуществлять в следующих случаях:

а) при запущенности бухгалтерского (синтетического или аналитического), либо оперативно-технического (чаще всего складского, объектового) учета;

б) при умышленном или случайном уничтожении регистров бухгалтерского и оперативного учета (разумеется, если не уничтожена первичная документация);

в) когда первичная документация имеется в полном объеме, однако аналитический учет не велся в целях сокращения учетной работы (например, на производстве предприятий общественного питания) или в связи с особыми правилами и условиями документального оформления некоторых хозяйственных операций (строительство, розничная торговая сеть);

г) при наличии достоверных данных о подложности записей в аналитическом учете.

Частными приемами восстановления учетных записей являются восстановление количественно-суммового учета и контрольное сличение остатков (см. § 3 гл. II).

2. Обратная калькуляция (контрольный пересчет готовых изделий в сырье). Метод обратной калькуляции является своеобразным переходным этапом для применения метода восстановления количественного учета, преследующим цель определения документированного расхода сырья и материалов, пошедших на изготовление определенного количества продукции одного либо нескольких наименований.

На основе имеющихся документов об изготовлении и расходовании (сбыте, реализации) продукции того или иного вида определяется общее количество сырья и материалов, пошедшего на изготовление всего количества изделий. Метод применяется в следующих ситуациях:

а) когда хищения совершаются за счет нарушения технологии производства путем недовложения или замены одних компонентов (продуктов, полуфабрикатов, комплектующих изделий) другими, менее качественными;

б) когда хищения связаны с ценообразованием (завышение стоимости единицы изделия с целью создания суммовых излишков готовой продукции либо излишков сырья);

в) когда хищение связано с изъятием изготовленной неучтенной продукции из учтенного сырья.

При изготовлении неучтенной продукции из неучтенного сырья возможно определение примерного количества сырья, пошедшего на изготовление такой продукции при условии, что технологический режим не нарушался.

В промышленности применение метода обратной калькуляции имеет объективные ограничения. Они вызваны прежде всего наличием различных методов составления калькуляции (вычисление себестоимости единицы выпускаемого изделия) — простой, позаказный, пофазный, инвентарный, сводный, нормативный и т. д. Наиболее предпочтительным (для «срабатывания» обратной калькуляции) методом является нормативный метод учета затрат, когда в аналитическом учете отражают не только фактические расходы, но и отклонения от нормативов расхода сырья и материалов.

Непосредственное применение работником ПБЭП ОВД метода обратной калькуляции имеет место в их практической деятельности. Оно позволяет изучить направления предстоящего поиска фактов злоупотреблений при списании и расходовании сырья, помогает установить причастных к этому лиц, создает благоприятные условия для работы ревизора. Однако это довольно трудоемкая работа, поэтому сотруднику ПБЭП ОВД следует ограничиться анализом расхода сырья за один инвентаризационный период (либо даже часть его) и только по одному-двум наименованиям, которые, в свою очередь, определяют, исходя из имеющейся информации о преступлении.

3. Замыкают группу методов документальной проверки хронологический и сравнительный анализ документов, отображающих однородные хозяйственные операции.

С помощью названных методов могут быть установлены:

а) «странные» закономерности в деятельности предприятий, которые используют в качестве поисковых признаков, а иногда и доказательств события преступления;

б) единичные отклонения от нормальной хозяйственной деятельности предприятия (скажем, превышение данных о расходе ценностей над своим максимально

Т а б л и ц а 4

Реализация винограда I и II сортов в базы плодоовощторга
за сентябрь (в кг)

№ п.п.	Сорт винограда	Дни недели	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
1	Первый		500	600	500	450	—	560	140	390	420	—
2	Второй		100	100	100	100	600	100	70	90	110	500

возможным значением), указывающие на сомнительность отдельных документов и операций.

Хронологический анализ однородных операций по документам с целью обнаружения указанных аномалий представляет собой аналитическую работу по группировке данных, отражающих движение какого-либо вида ценностей по заранее определенным промежуткам времени (месяц делится на декады, декада на дни и т. п.).

Посредством хронологического анализа могут быть установлены странные закономерности в виде вспышек или спадов в осуществлении хозяйственных операций и касаться они могут не только количественной, но, что не менее важно, качественной их стороны. Практика работы аппаратов БЭП показывает, что в ряде случаев и по этим признакам возможно выявление незаконных операций. Анализируя поступление в течение месяца в овощные магазины винограда I и II сортов, работник БЭП установил следующую «странную» закономерность (см. таблицу 4).

Виноград I сорта равномерно поставлялся в магазины в течение недели, а на пятницу приходилась «вспышка» реализации винограда второго сорта. Было выдвинуто предположение, что на базе в течение недели создается пересортица винограда, и в конце недели созданные излишки винограда I сорта реализуются под видом II сорта. Последующей проверкой имеющихся сведений информация о фактах хищения винограда подтвердилась, и старший кладовщик базы вместе с заведующей магазином, где сбывался виноград I сорта были привлечены к уголовной ответственности.

Как видно из примера, хронологический анализ операций осуществляется оперативным работником для сужения круга поиска признаков преступлений и причастных к нему лиц. Проводимый же ревизором по инициа-

тиве правоохранительных органов хронологический анализ предполагает, прежде всего, выявление сомнительных по своему содержанию документов и информирование об этом инициатора проверки.

В качестве базы (основания) периодизации могут быть положены не только дни, недели, месяцы, но и более длительные периоды. Посредством применения хронологического анализа могут быть установлены алгоритмы аномалий (повторяющиеся в определенный период времени — день недели, число, месяц, час и т. д.), и дальнейшая работа проводится уже выборочно с акцентом на выявленные отклонения. При этом анализируемый период может ограничиться окончанием (исчезновением) аномалий. Однако подобное положение нельзя отнести к выявлению единичных отклонений, когда требуется сплошная выборка однородных операций.

4. Сравнительный анализ заключается во взаимном сопоставлении содержания разных (по одинаковым по форме) документов, отображающих аналогичные операции¹. В основе его лежит сопоставление сравниваемой хозяйственной операции с аналогичными, с целью выявления возможных трудно объяснимых обычными причинами отклонений.

Названный метод применяется в основном для поиска первичных сведений о фактах возможных злоупотреблений. Предметом сопоставления могут быть различные реквизиты документов: количественные и качественные измерители, даты составления документов и др. При этом могут быть установлены такие отклонения содержания отдельного документа от показателей других аналогичных документов, которые обычным, нормальным хозяйственным процессом объяснимы быть не могут, либо вообще не имеют объективных (экономических) оснований. Так, например, весь массив документов заготовительной организации по закупке в индивидуальном секторе кожевенного сырья (скажем, свиных кож) может быть подвергнут ревизором проверке путем сравнения показателя «средний вес одной свиной кожи», вычисляемого для каждой квитанции в отдельности. Если, скажем, средний вес одной кожи по 99 документам из 100 не будет превышать 30 кг, а в одном составит 40.

¹ В данном случае мы имеем в виду анализ первичных документов с целью установления несоответствий в учетных данных.

то именно этот документ может быть признан сомнительным. Если же найденный по этому документу средний вес одной кожи превысит 100 кг, то сомнения будут еще более обоснованными, т. к. содержание документа вступит в явное противоречие не только с аналогичными документами, но даже и с самой логикой вещей.

Методы документальной проверки в ряде случаев бывают недостаточно эффективными. Отсутствие документальных несоответствий как следов фактически совершенного преступления может быть вызвано в одних случаях фальсификацией всего массива взаимосвязанных документов, в других полным отсутствием или нарушением правил заполнения анализируемой системы первичной учетной документации.

Кроме того, причины возникновения некоторых документальных несоответствий часто остаются многозначными. Так, например, если в меню школьной столовой за определенный день списаны как выданные детям сосиски, а в бракеражном журнале медиком за этот же день отмечен контроль качества, но уже не сосисок, а жареной рыбы, то определить, что же именно в этот день было выдано детям, только на основе документальной информации оказывается невозможным. И подобные ситуации встречаются достаточно часто. Поэтому наряду с приемами исследования документальных данных в ревизионной и правоохранительной практике широко используется комплекс методов фактической проверки хозяйственных операций. Приемы фактической проверки имеют самостоятельное значение, однако чаще всего они применяются в комплексе (в дополнение) к методам документальной проверки.

Основными среди них являются следующие:

1. Выборочная инвентаризация товарно-материальных ценностей и денежных средств. Выбор объекта инвентаризации определяется чаще всего содержанием сомнительного документа (см. более подробно § 2 гл. 1).

2. Проверка реального состояния средств хозяйства и соответствия их документальным данным. Она проводится зачастую с участием соответствующего специалиста и сводится к осмотру конкретных хозяйственных объектов и выполненным работ, лабораторным, экспертным и иным оценкам.

3. Сопоставление данных учета с результатами специально организованных контрольных операций на пред-

приятиях различных отраслей народного хозяйства (контрольный замер посевов, контрольная дойка коров на молочной ферме, контрольный обмер строительного объекта, контрольный запуск сырья в производство и др.). С помощью контрольных операций могут быть решены такие задачи, как проверка обоснованности норм расходования сырья на единицу продукции, установление величины фактических отходов, объективность нормы выработки продукции за единицу времени и др. Контрольные операции осуществляются комиссионно, результаты отражаются в акте произвольной формы.

4. Проверка наличия материальных ценностей в натуре, поступающих по сомнительным документам. Данный прием может применяться как самостоятельно, так и при проведении инвентаризации.

5. Получение письменных справок от различных предприятий по поводу проверяемой хозяйственной операции или содержания проверяемых документов.

6. Получение письменных объяснений от лиц, подписавших документ либо принимавших участие в совершении хозяйственных операций.

В отличие от ревизора работники ОВД получают различные объяснения от граждан и должностных лиц в соответствии со ст. 109 УК РСФСР.

Документация и инвентаризация как элементы метода бухгалтерского учета не всегда реализуют свои защитные свойства. В связи с этим возникают ситуации, требующие при обнаружении и расследовании преступлений перехода от документов первичного учета к последующим уровням учетно-экономической информации. Предпосылки подобного перехода вызваны, во-первых, тем, что на уровне первичных документов учетные несоответствия могут отсутствовать. Во-вторых, для сокрытия хищений преступниками используются знания работников бухгалтерского аппарата. В-третьих, счетные работники непосредственно сами могут нарушать технологию учетно-регистрационной работы. В целом это обусловлено единством элементов метода бухгалтерского учета и невозможностью сокрытия преступления путем совокупного использования всех элементов метода в целях вуалирования его следов.

В связи с этим важно проанализировать реализацию защитных свойств таких элементов бухгалтерского учета, как баланс, счета и двойная запись. Познанию механиз-

ма слепообразования в учетной сфере будет способствовать также изучение технологической стороны учетного процесса и основных его этапов.

§ 5. БАЛАНС И БУХГАЛТЕРСКИЕ СЧЕТА

Бухгалтерский баланс, являясь способом отображения имущественного состояния предприятия, представляет собой двустороннюю таблицу, одна сторона которой именуется активом, другая — пассивом. Актив показывает состав, размещение, пассив — источники формирования и целевое назначение одной и той же совокупности средств, которыми располагает данная организация на момент составления баланса. Актив и пассив имеют собственную структуру — в них могут различаться разделы, а также статьи, или, как их иногда называют, балансовые счета. Эти положения универсальны, однако число и содержание статей баланса для разных организаций могут быть неодинаковы.

Наиболее прост по своей структуре баланс многих кооперативов, осуществляющих учет по сокращенному учетному плану, рекомендованному МФ РФ для малых предприятий. На его примере целесообразно рассмотреть наиболее общие положения, характеризующие как сам баланс, так и его взаимосвязи со счетами бухгалтерского учета.

В таблице представлен баланс, состоящий из пятнадцати главнейших статей (счетов), которые применяются практически во всех кооперативах¹.

Рассматривая баланс, можно заключить, что общая сумма средств, которой располагает кооператив, состав-

¹ Номера счетов заимствованы из действующего учетного плана производственных предприятий. Кроме названных в таблице статей, на малых предприятиях часто применяются заимствованные из типового плана активные счета — «40 — готовая продукция» — для производственных, «41 — товары» — для торгово-закупочных предприятий, «счет 55 — специальные счета в банках» — для учета расчетов чеками из лимитированных чековых книжек и др.; пассивные счета — «02 — износ основных средств», «86 — резервный», «активно-пассивный счет — 46 реализация продукции и услуги». Эти счета опущены из методических соображений. После освоения наиболее общих положений они будут рассматриваться в последующих разделах пособия.

Таблица 5

Баланс кооператива на 1 марта (в тыс. руб.)

№№ счетов	АКТИВ	Сум- ма в тыс. руб.	№№ счета	ПАССИВ	Сум- ма в тыс. руб.
Наименование счетов					
01	Основные средства	370,0	85	Имущество коопе- ратива	390,0
10	Материалы	100,0	80	Доходы	300,0
12	Малоценные и быст- роизнашивающиеся предметы	60,0	88	Фонды кооперати- ва	20,0
20	Основное производ- ство	180,0		Итоги собствен- ных средств	710,0
50	Касса	2,0	60	Расчеты с постав- щиками и подряд- чиками	30,0
51	Расчетный счет в банке	103,0	68	Расчеты с бюдже- том	4,0
71	Расчеты с подотчет- ными лицами	20,0	70	Расчеты по оплате труда	6,0
76	Расчеты с разными дебиторами	15,0	90	Краткосрочные кредиты банков	100,0
				Итого заемных средств	140,0
Всего по активу		850		Всего по пассиву	850,0

ляет 850,0 тыс. руб. Как видно из актива, в нее входят основные средства (здания, машины и т. п.) — 370,0 тыс. руб. и оборотные средства (850—370) — 480,0 тыс. руб.

Оборотные средства размещены следующим обра-
зом — имеется материальных запасов (счета 10 и 12)
на 160,0 тыс. руб., материальных затрат, вложенных в
производство продукции (услуг), — 180,0 тыс. руб.,
средств в расчетах — 31,0 тыс. руб. (в т. ч. дебиторская
задолженность сторонних организаций и лиц 15,0 тыс. руб.
и задолженность членов кооператива по денежным аван-
сам, полученным на командировочные, заготовительные
или хозяйственные расходы, — 20,0 тыс. руб. (счета 71
и 76), денежных средств (счета 50 и 51) на 105,0 тыс.
руб. Судя по пассиву, в своей большей части средства

кооператива являются собственными (710 тыс. руб. из 850 тыс. руб.) и лишь 140 тыс. руб. (850—710 тыс. руб.) образовались за счет возникновения разных видов задолженности кооператива.

В состав источников собственных средств входит счет 85 «Имущество кооператива»¹ — 390,0 тыс. руб. Эта статья пассива в момент создания кооператива показывает, какая часть из имеющихся у предприятия средств сформировалась за счет материальных и денежных взносов кооператоров.

В дальнейшем, по мере увеличения имущества кооператива, за счет части его собственных доходов сумма по этой статье баланса возрастает, а сама статья дает уже иную информацию, указывая, какая сумма средств кооператива, являясь собственной, предназначена для использования им для осуществления производственно-хозяйственной деятельности.

Доходы текущего года послужили источником 300,0 тыс. руб. собственных средств кооператива. Сразу отметим, что на крупных предприятиях счет № 80 имеет иное название (прибыли и убытки). При сокращенном счетном плане на этой статье баланса показывается в течение квартала нарастающим итогом сумма доходов. После списания соответствующих расходов и затрат в уменьшение доходов в конце каждого квартала остаток, определяемый по этому счету, как раз и показывает прибыль кооператива.

Фонды кооператива относятся к источникам собственных средств, поскольку формируются за счет доходов кооператива в соответствии с утвержденными нормативами. Эта статья баланса (в нашем случае 20,0 тыс. руб.) показывает, какую часть из имеющихся в кооперативе средств можно израсходовать на определенные цели. Различают три фонда кооператива: фонд развития коопера-

¹ В государственном секторе аналогичная статья баланса называется «Уставный фонд». Эта статья баланса для вновь созданного предприятия показывает, какая сумма средств была выделена на предприятие государством в оперативное управление. В дальнейшем размер уставного фонда также может меняться. В коммерческих структурах, как будет показано в гл. II, уставной фонд формируется за счет вкладов учредителей, а также путем распространения акций. В этом случае применяются два балансовых счета 75/1 активный, где отражается сумма подписки на акции до ее оплаты, и счет 75/2 пассивный, где учитывают начисленные владельцам акций за счет прибыли причитающиеся им дивиденды.

тива, страховой фонд, фонд оплаты труда (последний формируется, как правило, после текущих начислений по заработной плате, за счет части свободной прибыли для распределения между членами кооператива).

Рассматривая другие статьи пассива, отметим, что кооператив имеет задолженность на момент составления баланса в пользу других хозяйственных организаций (счет № 60) — 30,0 тыс. руб., финансовым органам по разного рода платежам (счет № 68) — 4,0 тыс. руб. Кроме того, на момент составления баланса имеется остаток задолженности перед членами кооператива и лицами, работающими по найму, по начисленной, но еще не выданной им заработной плате — 6,0 тыс. руб., банку по ранее полученной от него ссуде — 100,0 тыс. руб.

Поскольку в обеих частях баланса речь идет об одной и той же сумме средств, которая рассматривается с двух различных точек зрения (какие это средства и чьи они), итоги актива и пассива всегда должны быть равны между собой, чем объясняется и его название.

Соотношение между статьями актива и пассива позволяет оценить финансовое состояние кооператива. В нашем примере сумма имеющихся оборотных средств (за вычетом материальных затрат) заметно превышает сумму различной задолженности, поэтому финансовое состояние кооператива следует признать удовлетворительным.

С балансом неразрывно связаны счета бухгалтерского учета. По объему содержания различают синтетические и аналитические счета. Синтетические соответствуют отдельным статьям баланса и ведутся только в денежном выражении (например, счет 01 — основные средства), аналитические открывают в развитие синтетических счетов для детальной расшифровки их внутреннего содержания. Здесь могут использоваться, кроме обязательного денежного, также и натуральные измерители.

В общей схеме учетного процесса баланс как элемент метода бухгалтерского учета непосредственно стыкуется с данными синтетических счетов. Аналитические счета связаны с синтетическими общей документальной базой. Они содержат, по сравнению с синтетическим учетом, более конкретные сведения о хозяйственной деятельности и составе средств предприятия. Именно на основе данных об остатках по счетам аналитического уче-

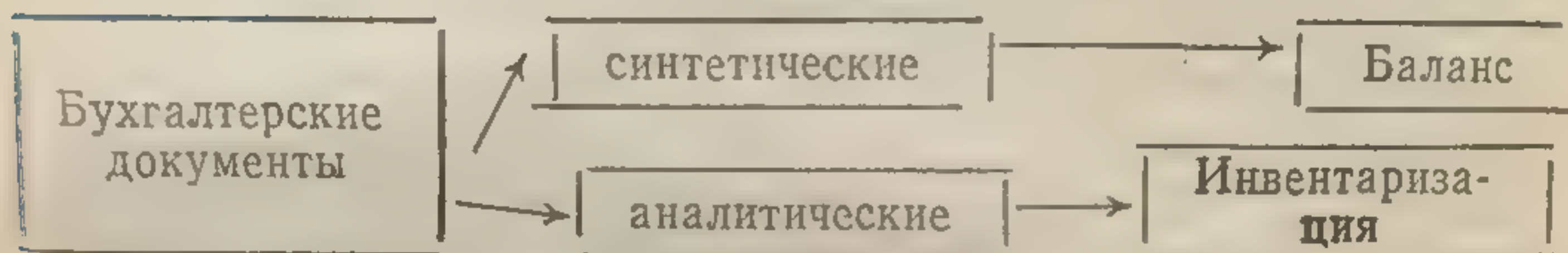
та (названных нами ранее книжными остатками) при сопоставлении их с фактическими определяются результаты инвентаризации.

Эти более детальные связи между элементами метода бухгалтерского учета могут быть представлены в следующей таблице:

Таблица 6

Взаимосвязь элементов метода бухгалтерского учета

Счета



Последовательно рассмотрим указанные связи. Первая взаимосвязь — «баланс — счета синтетического учета» — с некоторыми упрощениями может быть представлена в следующем виде.

Для каждой статьи баланса ежемесячно в кооперативах (иногда ежеквартально) открываются накопительные таблицы — счета синтетического учета. Если обратиться к таблице № 5, то необходимое число счетов для организации учета в данном кооперативе будет равно пятнадцати. В каждом счете синтетического учета различают две части — дебет и кредит. Эта структура одинакова как для активных (открываемых для статей актива), так и для пассивных (открываемых для статей пассива) счетов. Разница в записях между активными и пассивными счетами состоит в том, что первоначальные остатки (взятые из предыдущего баланса) отмечаются у активных счетов в их левой части (дебете), у пассивных — в правой (кредите). Соответственно операции, вызывающие увеличение остатка по активному счету, фиксируются по дебету, у пассивного — по кредиту. Наоборот, операции, вызывающие уменьшение остатка у активных счетов, отражают по кредиту, у пассивных — по дебету. При вычислении остатка в активных счетах он, как правило, определяется в дебете, у пассивных — в кредите. В крайне редких для синтетического учета случаях (разумеется, кроме таких счетов, как 01, 85, 90 и некоторых других) это правило может нарушаться. Тогда у традиционного активного счета появляется кредитовый, у обычно пассивного — дебетовый остаток. По-

добное отклонение от общих тенденций чаще говорит об ошибках, иногда о нарушениях финансовой дисциплины, в редких случаях о возможных злоупотреблениях.

Просматривая записи в табл. 7, можем сказать, что по активному счету 10 «Материалы» остаток на начало месяца составил 10 тыс. руб., приход за месяц — 16,0 тыс. руб., расход — 18,0 тыс. руб., остаток на конец месяца — 8,0 тыс. руб. По счету 71 первоначальный остаток составлял 2,0 тыс. руб., за месяц выдано подотчетным лицам еще 4,0 тыс. руб., однако они сдали авансовые отчеты об израсходовании (3+4) 7 тыс. руб. В этой ситуации на конец месяца по счету 71 определяется кредитовый остаток, который означает, что уже не подотчетные лица должны предприятию, а наоборот, предприятие задолжало своим подотчетным лицам 1,0 тыс. руб. Такая ситуация вполне возможна. Например, кто-то из сотрудников выехал в командировку, не получив денежный аванс, но сдал отчет о произведенных им расходах. Из записей по счету № 90 узнаем, что задолженность предприятия по ссуде банку на начало месяца составила 10,0 тыс. руб., погашено за месяц 8,0 тыс. руб. долга, остаток на конец месяца — 2,0 тыс. руб. Общий принцип определения остатка по пассивному счету здесь соблюден. Иная картина видна из записей по счету 88. Здесь первоначальный остаток правильно занесен в кредит: это счет пассивный. На начало месяца остаток фондов составил 2,0 тыс. руб. В обороте за месяц запись имеется только по дебету — 5,0 тыс. руб., что говорит о расходе, уменьшении фонда. Но поскольку в данном случае дебет оборота превысил сумму записей по кредиту счета, новый остаток определяется по дебету — 3,0 тыс. руб.

На основании остатков, вычисленных в счетах синте-

Таблиц

Схемы определения остатка по активным и пассивным счетам

Для активных счетов			Для пассивных счетов		
обычная		атипичная	типичная		атипичная
Д	10	К	Д	71	К
ост. 10,0			ост. 2,0		
1) 16,0	2) 7,0	1) 3,0 2) 4,0	ост. 10,0		
	3) 11,0	3) 4,0	1) 8,0		
		ост. 1,0	ост. 2,0		
ост. 8,0			ост. 3,0		

Д	88	К
ост. 2,0		
1) 5,0		
ост. 3,0		

Д	71	К
ост. 2,0		
2) 4,0		
ост. 3,0		

тического учета, составляется новый баланс. В тех случаях, когда отклонений от общего порядка определения остатков нет, актив нового баланса заполняется на основе остатков, вычисленных по всем активным счетам (так, по счету 10 в новом балансе будет указано уже не 10,0, а 8 тыс. руб.).

Пассив — на основе остатков, найденных по всем пассивным счетам (так, в пассиве нового баланса будет указана задолженность банку по ссуде — счет № 90 — 2,0 тыс. руб.). В атипичных случаях признается необходимым включить тот или иной синтетический счет в противоположную часть баланса. Так, в нашем примере, остаток в активе нового баланса по счету № 71 будет отсутствовать, но в пассиве появится (или возрастет на сумму 1,0 тыс. руб.) — статья «Прочие кредиторы». Счет № 88 в пассиве также остатка содержать не будет. Под тем же номером он появится в активе, имея новое название: «Перерасход по фондам кооператива»¹, где будет указана сумма 3,0 тыс. руб. Такой показатель свидетельствует о несоблюдении финансовой дисциплины в данной организации.

Вторая связь: «документы — счета синтетического учета». Записи в счетах должны производиться только на основе бухгалтерских документов, фиксирующих конкретные хозяйственные операции. Правильный выбор счетов, на которых должна быть отражена хозяйственная операция, в практике учетной работы основан на знании предыдущей связи («Баланс — счета»). В качестве специальной таблицы баланс составляется относительно редко — на 1-е число месяца, а иногда и квартала. Делается это, как отмечалось, путем вычисления остатков по всем счетам синтетического учета. Но текущие остатки по счетам могут быть вычислены на любую дату, они всегда объективно существуют. Вместе с ними фактически существует и сам баланс, но как бы в разобранном виде, как совокупность текущих остатков по всем счетам синтетического учета.

Те записи, которые делаются в синтетических счетах, неизбежно вносят изменения в этот разобранный баланс, что всегда учитывается при определении содержания записей, при выборе счетов синтетического учета, на которых данная операция должна быть отражена.

¹ Или в государственном секторе: перерасход по фондам специального назначения.

Рассматривая поступивший к нему документ, бухгалтер прежде всего определяет, как после данной хозяйственной операции изменилось финансовое положение предприятия, в каких статьях баланса эти изменения должны найти отражение. Так, на основе документа, подтверждающего получение наличных денег с расчетного счета в банке, бухгалтер должен признать, что после этой операции денег на расчетном счете в банке стало меньше, а остаток в кассе возрос на эту же сумму.

Соответственно, в балансе необходимо затронуть две статьи актива — счет 50 и счет 51. Текущий остаток по счету 50 в разобранном балансе надо увеличить, а по счету 51 уменьшить. Имея в виду значение дебета и кредита для активных счетов (см. табл. 7), бухгалтер признает необходимым сделать запись по дебету счета № 50 «Касса» и по кредиту счета № 51 «Расчетный счет в банке».

Ход рассуждений бухгалтера всегда идет в «обратной» последовательности. Сначала он должен определить, какое изменение в балансе должно быть внесено в связи с совершившейся хозяйственной операцией, а затем уже будет принято решение о том, какую именно запись следует сделать в соответствующих счетах синтетического учета.

При решении первого вопроса необходимо знать, какие виды изменений могут вноситься в баланс на основе данных о хозяйственных операциях. Различают четыре типа таких изменений:

1. Изменения внутри актива, когда одна статья уменьшается, другая увеличивается.
2. Аналогичное изменение двух статей в пассиве.
3. Изменения, затрагивающие одну статью в активе и одну статью в пассиве при одновременном увеличении той и другой статьи на одну и ту же сумму.
4. Изменения одной статьи в активе и одной в пассиве, но в сторону уменьшения.

При любом виде изменений каждая хозяйственная операция затрагивает две балансовые статьи и, стало быть, два счета синтетического учета¹. Иными словами, из структуры баланса объективно вытекает необходи-

¹ Исключение составляют операции, происходящие как бы «внутри» балансового счета: например, передача материальных ценностей от одного кладовщика к другому. В этом случае принцип отражения на двух счетах реализуется в аналитическом учете.

мость обязательного отражения операций в двух бухгалтерских счетах.

Решив первый вопрос, т. е. найдя два счета синтетического учета, в которых нужно отразить сумму хозяйственной операции, бухгалтер переходит к решению второго вопроса. Он должен определить, в какой именно части этих двух счетов — в дебете или кредите — следует сделать соответствующую запись. В примере, который был рассмотрен, бухгалтер определил, что сумма операции должна быть занесена в два счета — № 50 и № 51, причем в дебет одного и кредит другого.

Данная операция относится к I типу изменений баланса и, следовательно, во всех случаях, когда какая-либо операция вызывает этот тип изменений, запись будет делаться не только на двух счетах, но обязательно по дебету одного (где имеет место приход) и по кредиту другого (где фиксируется расход).

Исходя из значений дебета и кредита для активных и пассивных счетов, это же требование обязательно для трех других перечисленных выше типов изменений баланса. Этим можно объяснить, чем объективно обусловлено правило двойной записи, определяющее порядок отражения операций на счетах бухгалтерского учета.

Правило формулируется следующим образом: сумма каждой хозяйственной операции отражается на двух счетах бухгалтерского учета, по дебету одного и кредиту другого.

Как видим, эта формулировка не произвольна, а объективно обусловлена структурой баланса и вытекающим из нее различием значений дебета и кредита как структурных частей активных и пассивных счетов.

§ 6. ПРИНЦИПЫ УЧЕТА НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Конкретное содержание связей в системе «документы — (исходная информация) — счета — баланс» зависит от особенностей хозяйственной деятельности организации и структуры применяемого счетного плана.

Эту зависимость рассмотрим на примере кооператива, где в связи с небольшим объектом операций может использоваться сокращенный счетный план. Для этой цели обратимся к табл. 5 (с. 65), представляющей баланс такого кооператива на 1 марта, и к табл. 8 (с. 73), где в конспективном виде отражено содер-

Т а б л и ц а 8
(в тыс. руб.)

Регистрационный журнал за март

№№ п/п	Содержание операций	Тип из- менений баланса ¹	Следует записать		
			в Д-Т сч. №	в К-Т сч. №	сумма
1	Поступило с расчетного счета в банке	1	50	51	10,0
2	Материалы израсходованы для оказания услуг населению	1	20	10	70,0
3	По акту описан пришедший в негодность малоценный инвентарь	1	20	12	10,0
4	Поступил счет от транспортной организации за услуги	3	20	60	9,0
5	Перечислено транспортной организации с расчетного счета	4	60	51	9,0
6	Из кассы выдано подотчетным лицам	1	71	50	12,0
7	Подотчетные лица представили документы о приобретении материалов	1	10	71	27,0
8	Поступила в кассу выручка за оказанные населению услуги	3	50	80	250,0
9	Начислена заработная плата	3	20	70	110,0
10	Удержаны налоги с заработной платы	2	70	68	10,0
11	Перечислены налоги, удержанные с заработной платы	4	68	51	10,0
12	Выдана из кассы зарплата	4	70	50	99,0
13	Внесены наличные деньги из кассы на расчетный счет	1	51	50	150,0
14	Ввиду окончания квартала списываются производственные затраты за счет доходов	4	80	20	379,0
15	Перечислены пожертвования в благотворительные фонды за счет прибыли	4	80	51	31,0
16	Начислен налог с прибыли кооператива ²	2	80	68	25,0
17	По действующим нормативам произведены отчисления в фонды кооператива	2	80	88	103,0
18	Приобретены путевки в агентстве «Интурист»	2	88	60	160,0
19	Деньги уплачены с расчетного счета	4	60	51	160,0
Итого за месяц					1634,0

¹ Графа введена только в учебных целях.

² Сумма налога определяется в зависимости от вида деятельности, действующих процентных ставок и т. п., и здесь дана в условном размере.

жание ряда операций и учетных записей, отражающих эти операции за март.

Для отражения операций за март использована достаточно распространенная таблица регистрационного журнала, где еще до записи в бухгалтерские счета в хронологическом порядке фиксируется каждая хозяйственная операция, подтвержденная соответствующими бухгалтерскими документами.

Для лучшего понимания сущности типов изменений баланса, рассмотренных ранее, прокомментируем некоторые решения. Операции № 2 и 3 связаны с увеличением расходов, учитываемых нарастающим итогом в активе баланса на счете № 20. Наличие материальных ценностей уменьшается, сумма расходов, учтенных на балансе, увеличивается. Интересна операция № 8. При поступлении выручки в кассу остаток по активному счету № 50, несомненно, должен быть увеличен. Общая сумма средств, которыми располагает кооператив, увеличится, т. е. просматривается 3-й тип изменений баланса. Требуется на сумму 250,0 тыс. руб. увеличить итог не только актива, но и пассива баланса. В пассиве выбрана статья 80 — доходы — остаток, по которой предложено увеличить. Логика решения следующая. Долги кооператива не возросли, остались неизменными. Больше стало собственных средств, возникших за счет полученных от реализации продукции или услуг доходов.

Логiku других решений нетрудно определить самостоятельно. Для полной иллюстрации учета в кооперативе необходимо было бы кроме регистрационного журнала привести таблицы всех пятнадцати счетов, где бы была сделана разноска названных операций. Ограничимся примерами двух счетов — табл. № 9 (записи в других четырнадцати можно составить самостоятельно), а производность нового баланса от вступительного и от содержания записей в счетах за месяц проиллюстрируем другой, сопряженной с текстом операций таблицей № 10 — оборотной ведомостью по синтетическим счетам, которая как технический прием составления баланса на конец месяца используется во многих бухгалтериях государственных, кооперативных и частных предприятий.

Баланс на 1 апреля, составленный по материалам оборотной ведомости, будет иметь следующий вид (табл. 11).

Счета синтетического учета (в тыс. руб.)

счет № 50 «Касса»		счет № 70 «Расчеты по оплате труда»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
ост. на 1.03 2,0	6) 12,0	10) 10,0	ост. на 1.03 6,0
1) 10,0	12) 99,0	12) 99,0	9) 110,0
8) 250,0	13) 150,0	итого по де-	итого по кредиту
итого по дебету	итого по кре-	бету 109,0	110,0
260,0	диту		ост. на 1.04 7,0
ост. на 1.04 1,0	261,0		

На основе баланса и данных синтетического учета в основном составляются главные формы бухгалтерской отчетности предприятий и организаций. С использованием данных отчетности оценивается деятельность предприятий, принимаются соответствующие управленческие решения. Так, по приведенным данным синтетического учета за март будет составлен отчет о финансовых результатах работы кооператива за первый квартал. Это — важная форма единой финансовой отчетности предприятий всех форм собственности, по которой определяют сумму налога, подлежащего взносу в бюджет. Основными показателями этой формы в нашем случае будут: сумма доходов за I квартал 550,0 тыс. р. (300,0 тыс. р. за I и II и 250,0 тыс. р. за III), производственные затраты — 379,0, взносы в благотворительные фонды — 31,0, доход (прибыль), облагаемый налогом (валовой доход за вычетом материальных затрат и взносов в благотворительные фонды) — $(550 - 379 - 31) = 140,0$ тыс. руб.

При ознакомлении с балансом на 1 апреля при сравнении с балансом на 1 марта можно заметить общее ухудшение финансового состояния кооператива. Будет обнаружен также признак нарушения финансовой дисциплины: перерасход по фондам кооператива, который, как видно из документов, вызван приобретением путевок при отсутствии для этого достаточных по размеру законных источников финансирования.

Воспользовавшись имитацией правильного отраже-

Таблица 10

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за март
(в тыс. руб.)

№ п/п	Наименование счета	Остаток на 1.03		Оборот за март		Остаток на 1.04	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
01	Основные средства	370,0	—	—	—	370,0	—
10	Материалы	100,0	—	27,0	70,0	57,0	—
12	Малоценный инвентарь	60,0	—	—	10,0	50,0	—
20	Основное производство	180,0	—	199,0	379,0	—	—
50	Касса	2,0	—	260,0	261,0	1,0	—
51	Расчетный счет в банке	103,0	—	150,0	220,0	33,0	—
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	—	30,0	169,0	169,0	—	30,0
68	Расчеты с бюджетом	—	4,0	10,0	35,0	—	29,0
70	Расчеты по оплате труда	—	6,0	109,0	110,0	—	7,0
71	Расчеты с подотчетными лицами	20,0	—	12,0	27,0	5,0	—
76	Разные дебиторы	15,0	—	—	—	15,0	—
80	Доходы	—	300,0	538,0	250,0	—	12,0
85	Имущество кооператива	—	390,0	—	—	—	390,0
88	Фонды кооператива	—	20,0	160,0	103,0	37,0	—
90	Краткосрочные кредиты	—	100,0	—	—	—	100,0
Итого		850,0	850,0	1634,0	1634,0	568,0	568,0

ния в учете этой незаконной по своему содержанию операции, целесообразно на том же цифровом материале раскрыть и обратные ситуации. Имеются в виду случаи, когда средства бухгалтерского учета используются для вуалирования следов допущенных нарушений или даже прямых злоупотреблений, причиняющих ущерб имуществу предприятия.

Баланс кооператива на 1.04 (в тыс. руб.)

Актив			Пассив		
№ сч.	наименование счетов	сумма	№ сч.	наименование счетов	сумма
01	Основные средства	370,0	85	Имущество кооператива	390,0
10	Материалы	57,0	80	Доходы	12,0
12	Малоценный инвентарь	50,0	88	Фонды кооператива	—
20	Основное производство	—		Итого собственных средств	402,0
50	Касса	1,0	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	30,0
51	Расчетный счет в банке	33,0	68	Расчеты с бюджетом	29,0
71	Расчеты с подотчетными лицами	5,0	70	Расчеты по оплате труда	7,0
76	Разные дебиторы	15,0	90	Краткосрочные ссуды банков	100,0
88	Перерасход по фондам кооператива	37,0		Итого заемных средств	160,0
	Всего по активу	568,0		Всего по пассиву	568,0

Действия по вуалированию, если они не связаны с подлогом в первичных документах, приводят к обязательному разрыву в элементах метода бухгалтерского учета: либо баланс не соответствует данным счетов бухгалтерского учета, либо записи в счетах не соответствуют первичным документам. В нашем простейшем случае не исключено вуалирование перерасхода по фондам кооператива. Если бухгалтер кооператива ограничится искажением баланса, то это может быть сделано, например, под видом неправильных записей (или подлогов) в оборотной ведомости. Скажем, в обороте за месяц в ведомости по кредиту счета 88 будет указано не 103,0, а 143,0 тыс. руб., а для равновесия завышен оборот по дебету какого-либо счета, скажем, по дебету счета 01 также на 40,0 тыс. руб. Перерасход по фондам будет скрыт, однако, возникнут разрывы между записями в счетах и балансом. Подлог проявится, в нашем примере, в форме бездокументных (не вытекающих из счетов бухгал-

терского учета) записей на одну и ту же сумму (40,0 тыс. руб.) по двум строкам оборотной ведомости.

Если бухгалтер кооператива, отказавшись от этого способа, прибегнет к искажению данных счетов бухгалтерского учета, то в этом случае для решения аналогичной задачи он может использовать уже не один, а два преступных приема: а) выполнить неправильные подсчеты итогов либо сделать не обоснованные документами записи в счетах, которые приведут к завышению оборота и остатка на 40,0 тыс. руб. как по дебету счета 01, так и по кредиту счета № 88, что аналогично подлогу в оборотной ведомости; б) расходы по приобретению путевок вместо дебета счета 88 будут, как бы по ошибке, отнесены в дебет какого-либо другого счета; в этой конкретной ситуации бухгалтеры чаще всего используют счет № 20 (в этом случае проводка № 18 примет следующий вид: дебет счета № 20, кредит счета 60 — 160,0 тыс. руб.). При использовании счета № 20 будет достигнут еще один противоправный результат. На 160 тыс. руб. будут завышены производственные затраты и на эту же сумму будет занижена в отчетности сумма налогооблагаемой прибыли.

Несмотря на крайнюю элементарность примера, он вполне характеризует типичные виды необоснованных записей в счетах бухгалтерского учета. В первом случае записи в счетах будут признаны бездокументными; на сумму записи 400 тыс. руб. никаких первичных (или, как говорят иногда, оправдательных) документов вообще не будет.

Во втором случае запись в счетах не может быть признана бездокументной. Документы о приобретении путевок в кооперативе имеются. Однако запись сделана в ненадлежащих счетах синтетического учета. Этот признак возможного подлога — запись в ненадлежащих счетах — проявляется как несоответствие между содержанием отраженной в документе операции и избранной бухгалтером для ее отображения корреспонденцией счетов бухгалтерского учета. Во всех случаях здесь можно говорить о методе взаимного контроля документов — последовательном взаимном сопоставлении бухгалтерских документов с записями в счетах бухгалтерского учета, а затем записей в счетах с данными баланса или других форм периодической отчетности, основанных на данных бухгалтерского учета.

§ 7. РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Во избежание случайных ошибок систематическая регистрация операций (в разрезе счетов синтетического и аналитического учета) в бухгалтерском учете всегда дополняется регистрацией этих же операций, но уже в хронологической последовательности. Соответственно различают регистры (бланки установленной формы) хронологического и систематического учета.

В первой группе регистров фиксируют дату и сумму хозяйственной операции. Таким бланком будет, например, регистрационный журнал, приведенный на с. 73 (табл. 8). Во второй группе регистров систематического учета, в зависимости от того, для каких счетов они предназначены, различают регистры синтетического и регистры аналитического учета, а также комбинированные регистры, в которых одновременно осуществляется как синтетический, так и аналитический учет. Данные хронологической и систематической регистрации должны всегда быть взаимосвязаны. Можно привести пример такой увязки, сопоставив итог регистрационного журнала (см. табл. № 8) с итогами по графе «оборот за месяц» в оборотной ведомости по синтетическим счетам за март (с. 76, табл. 10). Итог регистрационного журнала (1634,0 тыс. руб.) совпадает с итогом оборота за месяц как по дебету, так и по кредиту всей совокупности синтетических счетов. Это вполне объяснимо. Сумма каждой операции в регистрационном (хронологическом) журнале фиксируется всего один раз, в счетах же синтетического учета — дважды; по дебету одного и кредиту другого счета.

Если к сказанному добавить, что данные синтетического и аналитического учета при общей документальной базе (см. табл. 6, с. 68) всегда должны быть взаимно увязаны, то можно выявить всю систему контрольных равенств, призванных обеспечить высокую точность записей, выполняемых в регистрах бухгалтерского учета.

В данную систему входят: соотношения данных хронологического и синтетического учета, общих оборотов по дебету и кредиту всей совокупности синтетических счетов (что вызвано правилом двойной записи), данных синтетического и аналитического учета.

Знание контрольных равенств помогает бухгалтеру своевременно обнаруживать любую неточность, сделан-

ную им при записи операций в счетах синтетического и аналитического учета. Для работника правоохранительных органов это же знание имеет иное значение. Оно помогает в определенных ситуациях более целенаправленно вести поиск новых фактических данных, в других — быстрее восполнить недостающие звенья в системе собранных доказательств. В отличие от ошибок, сделанные в счетах подложные записи чаще всего не вызывают нарушения контрольных равенств. Это связано с тем, что каждая подложная запись имеет совпадающего с ней по сумме «дублера» (еще одну необоснованную запись или неверный подсчет), что и маскирует возникшее несоответствие.

Обнаружение взаимосвязи в подлогах (особенно если они выполнены разными работниками) всегда имеет важное доказательственное значение. Конкретные проявления признаков подлога (учетных несоответствий) неодинаковы для различных форм бухгалтерского учета. Формы различаются между собой по числу, структуре и порядку заполнения учетных регистров. В условиях ручной обработки данных можно встретить три таких формы: «Журнал — Главная», «Мемориально-ордерная» и «Журнально-ордерная». Общим моментом для них, кроме контрольных равенств, является сходство отдельных терминов. Регистр хронологического учета обычно называют Журналом, регистр синтетических счетов — Главной книгой.

Формы «Журнал — Главная» и «Мемориально-ордерная» различаются между собой по порядку хронологической и частично в отношении синтетического учета — по порядку систематической регистрации хозяйственных операций.

При форме «Журнал — Главная» Журнал хронологического учета соединен в одном бланке с Главной книгой. Этим определяется наименование как самого комбинированного регистра, так и всей взятой в целом формы учета. Форма привлекает своей простотой, но применима, лучше всего, на таких объектах (например, малых предприятиях), где число операций за месяц относительно невелико, а перечень используемых синтетических счетов не превышает 15—20 наименований.

Внешний вид регистра и порядок выполнения в нем записей рассматриваются в табл. 12.

Три первых графы бланка (№ п/п, содержание и с. м.

Таблица 12

«Журнал — Главная» за март¹ (в тыс. руб.)

№ п.п.	Содержание операции	Сумма	Счет 10		Счет 50		Счет 51		Счет 80	
			Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
1	Остаток на 1.03		100,0		2,0		103,0			300,0
	Поступило в кассу с расчетного счета	10,0			10,0			10,0		
8	В кассу поступила выручка	250,0			250,0					250,0
	Итого за месяц	1634,0	27,0	70,0	260,0	261,0	150,0	220,0	538,0	250,0
	Остаток на 1.04		57,0		1,0		33,0			12,0

ма). выполняют функцию хронологического журнала, все последующие — являют собой главную книгу, где для каждого синтетического счета отведена отдельная графа, разделенная на дебет и кредит.

При мемориально-ордерной форме хронологический журнал ведется отдельно от главной книги. Поскольку в нем регистрируются итоговые суммы сводных бухгалтерских проводок² (мемориальных ордеров³), он состоит обычно из двух граф, где указан номер ордера и его итоговая сумма.

Синтетический учет ведется с помощью двух регистров — главной книги колончатой формы (называемой часто контрольно-шахматной ведомостью) и оборотной ведомости по синтетическим счетам (именуемой обычно оборотным балансом).

Взаимосвязь мемориальных ордеров, хронологи-

¹ Записи увязаны с материалом по учету на малом предприятии (см. с. 73—76).

² Единичная бухгалтерская проводка представляет собой письменное распоряжение бухгалтера об отражении отдельной хозяйственной операции по дебету одного и кредиту другого счета. Регистр таких проводок представлен в табл. 8.

³ Именно мемориальные ордера, являясь средством сокращения числа записей в хронологический журнал и главную книгу, дали название самой форме учета.

Таблица 13
Мемориальный ордер № 1 за январь (кассовые операции)

№ п.п.	Содержание операций	Запись		
		дебет	кре- дит	сумма
1	Поступило в кассу с расчетного счета 5 до- кум.	50	51	300,0
2	Выдана заработная плата (22 расходных документа)	70	50	270,0
3	Выдано подотчетным лицам (6 операций)	71	50	20,0
4	Внесены деньги на расчетный счет в бан- ке (2 операции)	51	50	8,0
Итого				598,0

ской регистрации и Главной книги можно увидеть из цифровых данных (в тыс. руб.), приведенных в табл. 13—15.

Ввиду суммирования однородных проводок в мемориальном ордере число записей в Главную книгу в нашем примере сократилось в 9 раз — вместо 35 записей (при разноске единичных проводок) будет сделано 4.

В хронологическом журнале число записей соответственно сократилось в 35 раз. В отличие от формы «Журнал — Главная» и в регистре синтетического учета — Главной книге — для каждого счета заводится отдельный развернутый лист, где левая страница (дебет) и правая (кредит) имеют одинаковую колончатую форму. В верхней части каждой колонки по мере заполнения книги проставляются шифры корреспондирующих счетов. Это позволяет читать Главную книгу.

Таблица 14

Хронологический журнал за январь

№ мемориального ордера	сумма
1	598,0
2	430,0

Таблица 15

Записи в главной книге за январь

Д-т	счет № 50		К-т	Д-т	счет № 51		К-т
51	70	71	51	50	46	50	60
1) 300,0	1) 270,0	1) 20,0	1) 8,0	1) 8,0	2) 320,0	1) 300,0	2) 110,0

В нашем примере можно заключить, что в кассу за месяц поступило денег 300,0 тыс. руб. и все они были получены с расчетного счета в банке. Выбыло из кассы 298,0 тыс. руб., в том числе выданы зарплата — 270,0 тыс. руб., авансы подотчетным лицам — 20,0 тыс. руб., возвращено в банк 8,0 тыс. руб. Правило двойной записи и здесь сохраняет свое значение. Это видно на примере двух операций, затрагивающих одновременно счета 50 и 51. Суммы 270,0 тыс. руб. и 20,0 тыс. руб., отраженные по кредиту счета 50, занесены в дебет счетов 70, 71, что в табл. 15 не представлено из-за экономии места.

Записи в табл. 15 позволяют проиллюстрировать очень важный для юриста обратный ход рассуждений, когда на основе записей в Главной книге определяют содержание зарегистрированных в ней первичных бухгалтерских документов. Такие типы задач возникают при раскрытии преступлений, маскируемых уничтожением первичных документов, а также при возникновении разрыва между данными бухгалтерской проводки и Главной книги. Нетрудно определить, что в мемориальном ордере № 2 было две записи: дебет сч. 51, кредит сч. 46¹ — 320,0 тыс. руб., дебет сч. 60, кредит сч. 51 — 110,0 тыс. руб. Эти записи предположительно подтверждались документами о поступлении выручки от реализации продукции (320,0 тыс. руб.) и о перечислении денежных сумм поставщикам (110,0 тыс. руб.).

В том случае, если документальных оснований для таких записей в мемориальном ордере или Главной книге не было, возникает предположение о бездокументных проводках. Если же документы имеются, но отражают другие операции (например, из общей суммы 110,0 тыс. руб. — 10 тыс. руб. были перечислены не поставщикам, а почте для оформления переводов работникам предприятия), то обнаружится признак другого подлога: несоответствие документов и записей по своему собственному содержанию.

Главная книга, применяемая при мемориально-ордерной форме, имеет тот недостаток, что, сообщая подробные данные об операциях за месяц, она обычно не содержит сведений об остатках по счету. Отсюда при этой форме (в отличие от формы «Журнал — Глав-

¹ Подробнее о счете 46 см. § 1 гл. II.

ная» и «Журнально-ордерная») для составления нового баланса используется уже упоминавшаяся оборотная ведомость по синтетическим счетам.

По порядку ведения аналитического учета формы «Журнал — Главная» и «Мемориально-ордерная» существенных отличий не имеют. В качестве аналитических регистров используются карточки, книги (где отдельная карточка или лист книги отводится для каждого аналитического счета) и обобщающие данные текущего учета — оборотные ведомости по аналитическим счетам (оборотная ведомость по счету 10, 71 и т. п.). По видам используемых измерителей здесь различают регистры суммового (когда применяется только денежный) и количественно-суммового аналитического учета (наряду с денежным используется и натуральный измеритель).

По некоторым счетам (счета 50, 51, 70) регистры аналитического учета заменяют сводные бухгалтерские документы — кассовая книга, банковские выписки из лицевых счетов клиента, расчетные ведомости по начисленной заработной плате.

При журнально-ордерной форме хронологический и синтетический учет организуется с помощью двух регистров — Журналов-ордеров и Главной книги. Наименование регистра — Журнал-ордер — показывает его производность от Хронологического журнала и Мемориального ордера, функции которых он выполняет.

В отличие от мемориально-ордерной формы, где ордера могут составляться не обязательно за целый месяц, при журнально-ордерной форме это исключено. Записи с журналов-ордеров в Главную книгу делается только в конце месяца, что резко сокращает объем записей и позволяет укладывать операции за месяц всего в одной строчке Главной книги. Для каждого синтетического счета здесь ежегодно открывается отдельный лист, где для учета и определения остатков выделены соответственно двенадцать строк.

Необходимость ведения оборотной ведомости по синтетическим счетам отпадает. Журналы-ордера заводят для каждого синтетического счета в отдельности (иногда соединяя несколько журналов в одном общем бланке). Они сохраняют колончатую форму. Но, в отличие от контрольно-шахматной ведомости, в обязательном порядке ведутся только по кредитовому признаку.

При заполнении главной книги месячные обороты по

кредиту берут непосредственно с итогов соответствующих журналов-ордеров. Поэтому графа «Кредит» Главной книги на колонки не делится. Графа «Дебет» книги, наоборот, имеет колончатую форму и заполняется путем выборки частных итогов по корреспондирующим счетам из целого ряда журналов-ордеров.

Связи между журналами-ордерами и Главной книгой могут быть проиллюстрированы следующим примером (табл. 16—18).

Как видно из таблиц, функции хронологической регистрации (журнала) выполняет в журналах-ордерах графа «Всего по кредиту», которая должна совпадать с общей суммой итогов по другим колонкам журнала, где ведется систематическая регистрация операции. Эта (колончатая) часть журнала-ордера выполняет функции сводной бухгалтерской проводки (мемориального ордера). На ее основе делаются записи в дебет соответствующих синтетических счетов. Синтетический учет организуется в Главной книге. Аналитический учет по ряду счетов синтетического учета, как и при других формах ведется на карточке и в книгах. Но в отличие от других форм учета, это не относится ко всем синтетическим счетам. Во многих случаях в журнал-ордер, фиксирующий

Таблица 16

Главная книга. Счет № 50 — Касса за _____ год

	Д е б е т						Кре- дит	Оста- ток
	51	71	10	46		итого по де- бету		
Остаток на 1.01	—	—	—	—	—	—	—	100
Январь	60000	900	—	1000	—	61900	61800	200
Февраль								

Счет № 51 — Расчетный счет за _____ год

	Д е б е т						Кре- дит	Оста- ток
	50	46	62			итого по де- бету		
Остаток на 1.01								34000
Январь	2300	15500	1800			159100	115500	77600

Таблица 17

Журнал-ордер по кредиту счета 50 — Касса за январь

№ касс. отчета	В дебет счетов						Всего по кредиту
	51	70	71				
4.01	1000	17100	500				18600
13.01	—	6000	100				6100
20.01	1300	22000	—				23300
27.01	—	11800	2000				13800
Итого:	2300	56900	2600				61800

операции по какому-либо синтетическому счету, вводится ряд дополнительных позиций, и тогда этот же регистр становится одновременно регистром аналитического учета.

В качестве примера можно назвать журнал-ордер № 7 по расчетам с подотчетными лицами (в сокращенном виде представлен в табл. 19).

Как видим, в журнале-ордере аналитический учет ведется позиционным методом, т. е. не только в разделе фамилий соответствующих лиц (наименований организаций), но и по каждой выданной (полученной) сумме в отдельности. Журналы-ордера хранятся комплектами по 12 шт. за каждый календарный год, в отдельных от первичных документов папках, что облегчает их использование для получения необходимых справочных данных о хозяйственной деятельности предприятия.

В условиях перехода к автоматизированному учету,

Таблица 18

Журнал-ордер по кредиту счета № 51 — Расчетный счет в банке

Дата	В дебет счетов						Всего по кре- диту
	50	60	70				
2.01	19000	4500					23500
10.01	7000	32000					39000
18.01	24000		8000				32000
26.01	10000	11000					21000
Итого	60000	47500	8000				115500

Таблица 19

Ф. И. О. подотчетного лица	Оста- ток на нача- ло ме- сяца	Выдано в подотчет			Возвращ. в кассу		Списано согласно авансовым отчетам				Всего по кре- диту	Оста- ток на конец меся- ца
		из кассы	с расч. счета	всего	№ ор- дера	дата	сумма	10	20	итого рас- ход		
Иванов И. И.	100	500		500	17	3/1	110	350	150	500	600	—
Петров П. П.	—	100		100	21	18/1	10	90		90	100	—
Иванов И. И.	—	1000		1000	—	—	—	680	300	980	980	20
Сидоров С. С.	—	1000		1000	—	—	—	—	—	—	—	1000
Итого	100	2600		2600			110	1120	450	1570	1680	1020

когда в памяти ЭВМ создается банк сведений о хозяйственных операциях, подготовленный к последующей обработке, большая часть учетных регистров выполняется машинным способом.

Деление регистров на синтетические и аналитические теряет свое значение. Машинограммы, отражающие движение сумм по каждому балансовому счету, основываются непосредственно на первичных документах и сочетают в себе данные как об итоговых оборотах (которые бухгалтер заносит в главную книгу), так и расшифровку этих данных с любой степенью детализации. Изменение технологии оказывает влияние на организацию учета. Появляется разделение функций между работниками бухгалтерии и самостоятельного структурного подразделения — вычислительного центра (ВЦ) предприятия или объединения.

В функции бухгалтерии в этом слу-

Таблица 19

Ф. И. О. подотчетного лица	Оста- ток на нача- ло ме- сяца	Выдано в подотчет				Возвращ. в кассу		Списано согласно авансовым отчетам				Всего по кре- диту	Оста- ток на конеч- ного меся- ца
		из кассы	с расч. счета		всего	№ ор- дера	дата	сумма	10	20	итого рас- ход		
Иванов И. И.	100	500			500	17	3/1	110	350	150	500	600	--
Петров П. П.	—	100			100	21	18/1	10	90		90	100	--
Иванов И. И.	—	1000			1000	—	—	—	680	300	980	980	20
Сидоров С. С.	—	1000			1000	—	—	—	—	—	—	—	1000
Итого	100	2600			2600			110	1120	450	1570	1680	1020

когда в памяти ЭВМ создается банк сведений о хозяйственных операциях, подготовленный к последующей обработке, большая часть учетных регистров выполняется машинным способом.

Деление регистров на синтетические и аналитические теряет свое значение. Машинограммы, отражающие движение сумм по каждому балансовому счету, основываются не посредственно на первичных документах и сочетают в себе данные как об итоговых оборотах (которые бухгалтер заносит в главную книгу), так и расшифровку этих данных с любой степенью детализации. Изменение технологии оказывает влияние на организацию учета. Появляется разделение функций между работниками бухгалтерии и самостоятельного структурного подразделения — вычислительного центра (ВЦ) предприятия или объединения.

В функции бухгалтерии в этом слу-

чае входит подготовка к машинной обработке первичной учетной документации, передача (с регистрацией в соответствующих журналах) пачек с документами на ВЦ, обратное получение также под роспись этих пачек, прием машинограмм аналитического учета, составленных на ВЦ и скрепленных подписями его работников.

На стадии подготовки данных особый интерес представляет разработка сводной документации, которая иногда взамен первичных документов передается на ВЦ (например, справка бухгалтера цеха о суммах, начисленных по больничным листам), а также процесс кодирования исходной информации. Коды — условные цифровые обозначения, которые присваиваются определенным аналитическим счетам (в документах соответствуют фамилии работника предприятия, получающего заработную плату, наименованию конкретного материала и т. д.). Они воспринимаются машиной вместо текстовых обозначений, а затем фигурируют в ее выходной информации.

При выявлении и расследовании многих экономических преступлений бывает крайне важно детально изучить все эти процессы. Изучение помогает установить, кто именно (бухгалтер, материально ответственное лицо и т. д.) проставил кодовые обозначения на первичных документах, кто контролировал эту работу, как обеспечивалась сохранность документов при передаче их на ВЦ и т. п. важнейшие обстоятельства.

Это вызвано следующим. В условиях машинной обработки данных виды подложных записей в счетах остаются прежними — их образуют бездокументные записи и записи в ненадлежащие счета. Но способы выполнения таких записей становятся иными. Преступный результат достигается путем ввода в машину заведомо ложной исходной информации, что и приводит к фальсификации данных в машинограммах аналитического учета.

§ 8. МАТЕРИАЛЫ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА В ОПЕРАТИВНОЙ И СЛЕДСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ

Аналитический учет в качестве элемента среды, окружающей событие преступления, рассматривают с двух относительно самостоятельных точек зрения: с позиций его собственного влияния на возникновение и выбор спо-

соба преступления; с позиций воздействия на учет уже совершившегося события преступления.

При использовании первого подхода наибольший интерес представляют такие особенности и изменения в организации учета, которые могут облегчить либо затруднить выполнение конкретных преступных действий. Эти особенности и изменения принимают в расчет при решении задач профилактики и прогнозирования преступлений.

При втором на передний план выступает содержательная сторона учетных записей. Данные аналитического учета образуют один из компонентов системы экономической информации. Отражая хозяйственную деятельность, измененную событием преступления или сами меняясь в результате этого же события, записи аналитического учета могут эффективно использоваться в процессе выявления и доказывания уже совершившихся преступлений.

Возможность решения профилактических задач связана с выявлением и устранением недостатков в организации аналитического учета, которые могут способствовать возникновению преступлений. Наиболее типичны два вида таких недостатков — слабая детализация данных, а также полное отсутствие аналитического учета по тем статьям баланса, где он обязательно должен вестись. В случае таких недостатков теряется возможность использовать аналитический учет для эффективного управления хозяйственной деятельностью, для обеспечения контроля за движением и сохранностью ценностей, находящихся в ведении каждого из материально ответственных лиц. Кроме того, снижается действенность защитных функций других элементов метода бухгалтерского учета.

В одном научно-исследовательском институте учет хозяйственного инвентаря вели без достаточной детализации. Аналитические счета открывались по группам однородных ценностей. Например, все шторы независимо от их стоимости, материала и размера учитывались на одном аналитическом счете «Шторы разные» по средним ценам. Воспользовавшись этим, заведующий хозяйством присваивал и продавал дорогостоящий инвентарь и заменял его дешевыми изделиями, которые он приобретал на стороне. Хищения не выявлялись при инвентаризации, поскольку качество и стоимость отдельных ве-

щей нигде не учитывались. Злоупотребления были раскрыты лишь после восстановления аналитического учета, когда по каждому виду инвентаря были заведены отдельные счета, детализирующие групповой учет (вместо одного счета «Шторы разные» несколько счетов по каждому виду инвентаря: «Шторы шелковые», «Шторы плюшевые» и т. п.).

Как видим в подобных ситуациях, пробелы аналитического учета уменьшают возможность своевременного выявления признаков преступлений с помощью инвентаризации, т. е. влияют на защитные функции другого смежного со счетами элемента метода бухгалтерского учета.

Обнаружив недостатки в аналитическом учете, следует иметь в виду, что иногда они создаются работниками бухгалтерского учета преднамеренно с целью облегчения в дальнейшем сокрытия преступлений. Укрупнение или недостаточная детализация аналитического учета по соответствующим счетам часто создаются счетными работниками умышленно с тем, чтобы скрыть хищения за счет пересортицы, совершенные их сообщниками — материально ответственными лицами. Искусственной деформации может подвергаться не обязательно только материальный, но и учет расчетов с другими организациями или лицами. Например, умышленный отказ от ведения аналитического учета по такому счету баланса, как «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами».

В экспертной практике автора встретился случай намеренной запущенности аналитического учета именно по этому счету. Старший бухгалтер предприятия таким образом долго скрывал задолженность по авансам, полученным им лично в счет заработной платы, а также суммы, перечисленные им из кассы предприятия в погашение собственной задолженности истине по неуплаченным ранее алиментам. Ввиду отсутствия аналитического учета эти суммы оказывались скрытыми в перасшифрованном остатке по синтетическому счету, «свертываясь» с различными видами не востребовавшей кредиторской задолженности.

Таким образом, в стадии поисковой работы границы между профилактикой и выявлением преступлений не всегда остаются достаточно четкими. Некоторые недостатки в организации аналитического учета могут рассматриваться не только как нарушения правил, способ-

ствующие возникновению преступлений, но и как признаки конкретных преступных действий, направленных на нейтрализацию защитных функций учета. Разумеется, после раскрытия преступления такие искусственно созданные организационные недостатки должны быть устранены в целях профилактики новых аналогичных преступлений.

При этом следует отличать особенности учета, которые сами по себе не являясь нарушениями каких-либо правил, оказывают определенное влияние на формирование способов преступлений. Такие особенности в совокупности с другими данными, характеризующими хозяйственную деятельность предприятия, как раз и могут использоваться в целях прогнозирования преступлений, совершаемых определенным конкретным способом.

На складах социально-бытовых учреждений: в больницах, детских садах и т. п. в целях упрощения работы разрешено аналитический учет однородных продуктов (макароны, сухофрукты и т. п.) вести по средневзвешенным ценам. Это считается оправданным, поскольку базы мелкого опта, снабжающие социально-бытовые учреждения, организационно обособлены от предприятий розничной торговли и данное упрощение не может использоваться для хищений, совершаемых с использованием пересортицы товаров.

Однако положение будет другим, если в порядке исключения какой-либо больнице или детскому саду разрешат получать продукты, имеющие одинаковое наименование, но разные сорта, одновременно по двум каналам: из базы мелкого опта и по безналичному расчету от отдельных розничных торговых предприятий. В такой ситуации с высокой степенью вероятности можно прогнозировать возникновение преступлений, которые будут совершаться по сговору между работниками магазина и кладовщиком социально-бытового учреждения.

Методика использования данных аналитического учета при решении второго типа задач — в целях выявления и доказывания уже совершившихся преступлений — может быть достаточно многообразной. Особенности методики зависят от того, какие именно элементы в системе учетного процесса были деформированы преступлением, были ли затронуты преступными действиями сами записи, сделанные в регистрах аналитического учета. Методика использования доброкачественных (соответствующих со-

держанию первичных документов) и недоброкачественных (не имеющих такого соответствия¹) аналитических записей имеет существенное различие.

К доброкачественным данным при выявлении преступлений обращаются главным образом для обнаружения своеобразного поискового признака: относительной распространенности так называемых «уязвимых» хозяйственных операций. Этим термином будем обозначать такие операции, под видом которых в данной отрасли народного хозяйства сравнительно чаще скрываются наиболее типичные способы совершения преступлений.

Распространенность уязвимых операций может определяться по объемным показателям в отношении группы идентичных хозяйственных объектов или на одном и том же объекте, но за несколько аналогичных периодов, за время работы разных должностных либо материально ответственных лиц.

Так, независимо от состояния учета, с позиций возможного подлога в документах, уязвимыми можно признать операции по приобретению учреждениями и организациями на условиях безналичного расчета в системе торговых организаций мелкооптовых партий товара. Относительно высокая распространенность таких операций по отношению к отдельным покупателям и видам товаров может быть понята как сигнал о возможных злоупотреблениях. В этом случае он требует проверки на основе анализа соответствующих первичных документов.

При изучении данных аналитического учета по счету «Материалы» в бухгалтерии дома-интерната для престарелых было замечено, что по одному из видов ценностей — «Дихлофосу», используемому для дезинфекции помещений — наблюдаются неоправданно большие и все возрастающие месячные обороты. При этом последний приобретался постоянно в одном и том же магазине, которому разрешено торговать и мелким оптом, и в розницу. Списание «Дихлофоса» проводилось по ведомостям, в которых расписывались технички. При опросе установили, что технички «Дихлофос» получали всего один раз в год, а в остальных ведомостях их расписи поддельные. Дальнейшая проверка позволила установить, что за этими подлогами в документах скрыва-

¹ Несоответствие между записями и документами может быть признаком подлога, однако и здесь не исключается версия о случайной ошибке.

лись совместные хищения денежных средств, совершаемые работниками магазина и дома-интерната.

Как видим, неоправданно высокий оборот «Дихлофоса» был вызван в данном случае подлогами как в приходных (на получение из магазина), так и в расходных первичных документах, послуживших основанием для записей в соответствующем аналитическом счете.

Разумеется, аналогичный подход к анализу мог быть применен и к использованию учетных данных на торговом предприятии, отпускавшем товар. Но в этом случае относительная распространенность уязвимых операций проводилась бы не только в динамике, но и по отношению к конкретным организациям, наиболее часто приобретавшим определенные виды товаров на условиях безналичного расчета. Признак относительной распространенности операций проявляется и в других, крайне разнообразных формах, что всегда учитывается в практике выявления преступлений.

В процессе доказывания уже выявленных преступлений существенное значение может иметь признак относительной распространенности уязвимых операций. На его основе ведут поиск ранее не известных подложных документов как важных дополнительных доказательств для объективного установления всех обстоятельств расследуемого уголовного дела. Вместе с тем при сборе доказательств применяются и многие другие подходы к целенаправленному использованию информации, содержащейся в достоверных записях аналитического учета.

С помощью доброкачественных аналитических данных можно установить деформации в смежных со счетами элементах метода бухгалтерского учета — в документах и в материалах инвентаризации.

Одним из доказательств подлога в первичных документах может быть обнаружение на какой-то период отклонения от обычного порядка формирования текущих остатков по аналитическим счетам (например, возникновение кредитового остатка по активному счету). Такое несоответствие, зафиксированное в акте ревизии, может использоваться при доказательстве подлога в документах — бестоварности расходной операции, неполном оприходовании ценностей и т. п.

Данные аналитического учета могут использоваться и при выявлении подлогов в материалах инвентаризации, когда в акте результатов инвентаризации или в слич-

тельных ведомостях указаны заведомо неверные данные о книжных остатках ценностей, вытекающих из данных учета на момент проведения инвентаризации.

Вместе с тем при доказывании многих обстоятельств уголовного дела, и в частности, при установлении круга лиц, принимавших участие в преступлении, не исключается также использование подложных записей, обнаруженных в регистрах синтетического и аналитического учета. Такие записи классифицируют по трем основаниям: по полноте охвата подлогом видов бухгалтерских счетов, по отношению к документам, по способу исполнения.

По первому основанию различают сквозные (охватывающие как синтетический, так и аналитический учет) и локальные (затрагивающие какой-либо один из них) подложные записи. При этом сквозные подлоги проявляются как несоответствие учетных записей и документов, не вызывая несоответствий между данными синтетического и аналитического учета, что нейтрализует часть контрольных функций учета. В некоторых случаях важное доказательственное значение приобретает взаимосвязь подлогов. Например, сумма 2120 руб. без всяких оснований списана по кредиту счета 10 «Материалы» в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками», что нашло отражение в регистрах синтетического счета и, одновременно, зачастую совсем другим работником та же сумма также без всяких оснований записана в нескольких счетах аналитического учета, расшифровывающих эти же синтетические счета.

Локальные подлоги в синтетическом учете всегда вызывают разрывы с данными аналитического учета, поэтому встречаются в следственной практике достаточно редко. Иное положение дел с подлогами в аналитическом учете, многие из которых нарушений равновесия с данными синтетического учета не вызывают.

По отношению к документам различают бездокументные записи, записи в ненадлежащие счета (когда документ имеется, но запись не соответствует его содержанию), записи, выполненные в сумме, заниженной по сравнению с документом¹. По способу выполнения различают подлоги, маскируемые под вид обычных, либо

¹ Третья группа подлогов — записи в заниженной сумме, — будут рассмотрены позднее, при изучении злоупотреблений, совершаемых в торговых организациях.

под видом исправительных учетных записей и подложные записи, выполненные путем заведомо неверных арифметических подсчетов.

Любые подложные записи могут классифицироваться одновременно по трем основаниям. Место подлога в квалификационной системе определяет методику его распознавания. Рассмотрим эту связь на примере методики распознавания локальных подлогов в счетах аналитического учета, которые по сравнению с другими видами подложных учетных записей более часто встречаются в следственной и судебной практике. Разумеется, и эти подлоги по отношению к документам подразделяются на бездокументные записи и записи в неадаптируемые аналитические счета.

Бездокументные записи в аналитическом учете могут привести к разрыву с синтетическим учетом в том случае, если сумма вымышленной операции отражается только в одном аналитическом счете (уменьшая или увеличивая остаток по нему). Бухгалтер торговой организации совместно с кассиром присваивал взносы за товары, купленные в кредит, которые пенсионеры и некоторые другие лица вносили наличными деньгами в кассу магазина. На имя покупателей выписывался приходный кассовый ордер. Квитанцию кассир выдавала им на руки. Корешок приходного ордера уничтожался. Однако в книге, где фиксировались бухгалтером магазина расчеты за товары, купленные в кредит, и для каждого покупателя имелся отдельный лист (аналитический учет), бухгалтер делала отметку со ссылкой на уничтоженный ордер, уменьшая тем самым сумму его задолженности. В этой ситуации, поскольку задолженность каких-то других покупателей одновременно не завышалась, возник разрыв между данными синтетического и аналитического учетов по одному и тому же балансовому счету («Расчеты с покупателями за товары, купленные в кредит»).

Но такой разрыв не возникает, если локальная бездокументная запись делается одновременно в двух аналитических счетах по одному и тому же синтетическому счету. Скажем, данные об остатках товаров в условиях суммового учета, что характерно для розничной торговли, по лицевому счету для одного магазина искусственно (скажем, путем неверного подсчета итога) занижаются, по другому лицевому счету для другого магазина

на эту же сумму завышаются (что возможно, например, при сокрытии недостач (излишков), имевшихся на момент инвентаризации, путем подлога в аналитическом учете). Независимо от того, имеется ли сигнал в виде разрыва, признаки подлога в учетных записях в любом случае будут найдены либо в форме несоответствия записей и документов, либо в виде взаимно компенсируемых неправильных подсчетов, имитирующих случайную, допущенную дважды, в разное время, но на одну и ту же сумму ошибку.

Разрыв с синтетическим учетом никогда не возникает в случае маскировки преступлений путем записи операций и ненадлежащие счета аналитического учета. Таковыми являются, в частности, все виды подложных записей, связанных с маскировкой хищений, совершаемых за счет не востребовавшей кредиторской задолженности.

Пример: на балансовом счете № 60 предприятия числится задолженность в пользу предприятия А на сумму 6130 руб. Эта сумма осталась не востребовавшей. Поговору с материально ответственным лицом составляется накладная на отпуск предприятию Б товаров на эту же сумму. Счет на оплату не предъявляется, деньги совместно с работниками организации Б похищаются. Проводки и запись будет сделана в лицевом счете предприятия А. Этот лицевой счет будет закрыт, но без документальных оснований, поскольку согласно документам отпуск был произведен другой организации (в нашем случае Б).

При более хитром способе маскировки возможны случаи намеренного запутывания данных учета путем применения нескольких видов подложных записей, образующих между собой достаточно сложные комбинации. Так, в нашем случае по расчетам с предприятием Б предварительно (до отпуска товара) может быть (за счет предприятия А) создана искусственная кредиторская задолженность. Для этого наиболее вероятен такой вид подложного подлога, как двусторонняя бездокументная запись (переброска со счета на счет), которая может быть выполнена как традиционным способом, так и путем заведомо неправильных подсчетов и даже путем одностороннего сторно (под видом исправления записей).

В этом случае запись операции по отпуску товаров организации Б будет сделана, по-видимому, в надлежа-

§ 9 ИСПО
ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ
МАСК
РАСЧЕТНО-ДЕН

Документооборот
унифицирован, и п
тами мало зависит
ственной деятельно
ганизаций. При про
преступлений следу
случаев они не мог
ников бухгалтерии
одним бухгалтером
и-й только из раб
том, как правило,
том, что в составе
териально ответств
другим (кроме дене
не имеют.

Учет операций
ганизуется, в основ
банке», 50 «Касс
76-2 «Расчеты с
не получившими
подсчетными лицам

Предприятия, име
валютах, хранят их на
случаях применяется
дельный аналитический
не выделены. Для
ные кассовые книги
предприятия.

одный аналитический счет. Факт использования невоз-
востребованной кредиторской задолженности в качестве
источника хищения потребует серьезных усилий и затрат
времени не только для своего обнаружения, но и для
закрепления в качестве доказательства. Именно поэтому
выявление и особенно исследование подложных учетных
записей всегда требуют использовать познания в фор-
ме документальных ревизий, а после возбуждения уго-
ловного дела нередко и путем производства судебно-
бухгалтерской экспертизы.

§ 9. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДОКУМЕНТОВ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, МАСКИРУЕМЫХ ПОД ВИДОМ РАСЧЕТНО-ДЕНЕЖНЫХ И КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Документооборот по денежным средствам наиболее
унифицирован, и потому методика работы с докумен-
тами мало зависит от отраслевых особенностей хозяй-
ственной деятельности конкретных предприятий и ор-
ганизаций. При профилактике и прогнозировании таких
преступлений следует иметь в виду, что в большинстве
случаев они не могут совершаться без соучастия работ-
ников бухгалтерии. Более того, хищения, совершаемые
одним бухгалтером либо преступной группой, состоя-
щей только из работников бухгалтерии, своим предме-
том, как правило, имеют денежные средства. Дело в
том, что в составе бухгалтерии имеется лишь одно ма-
териально ответственное лицо — кассир, а доступа к
другим (кроме денег) ценностям работники бухгалтерии
не имеют.

Учет операций по движению денежных средств ор-
ганизуется, в основном, на счетах 51 «Расчетный счет
в банке», 50 «Касса», 70 «Расчеты по заработной пла-
те», 76-2 «Расчеты с депонентами» (лицами, своевре-
менно не получившими заработную плату), 71 «Расчет с
подотчетными лицами»¹.

¹ Предприятия, имеющие денежные средства в иностранных
валютах, хранят их на отдельных текущих счетах в банках. В
этих случаях применяется еще один счет — 52 «Валютный счет».
Отдельный аналитический счет для учета валютных средств в кас-
се не выделяется. Для учета движения валюты используются от-
дельные кассовые книги, которые в дополнение к основной ведет
кассир предприятия.

Независимо от формы бухгалтерского учета регистрами аналитического учета по счету № 51 всегда являются банковские выписки из лицевого счета клиента, по счету 50 — кассовая книга, которая заполняется кассиром на основе первичных документов.

По счету 70 функции аналитического учета выполняют расчетные ведомости — сводные документы, где ежемесячно указывается сумма начисленной заработной платы в разрезе по каждому работнику предприятия. По счету 76/2 аналитический учет организуется чаще всего в книге учета расчетов с депонентами, которая ведется в разрезе по фамилиям работников и по каждой конкретной сумме, своевременно не полученной заработной платы (табл. № 20).

По счету 71 в зависимости от формы учета аналитический учет организуется либо в картотеке, книге, либо с помощью журнала-ордера по расчетам с подотчетными лицами (см. табл. № 19).

Среди операций по расчетному счету преступные действия могут скрываться, главным образом, под видом расходных операций¹. Расходные банковские операции включают в себя получение наличных денег в кассу предприятия (налично-денежный оборот) и перечисление денег на счета сторонних организаций и лиц (безналичные расчеты).

Получение денег производится кассиром в банке по именному чеку, который выполняется на фирменном бланке из денежной чековой книжки и скрепляется подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия². Безналичные расчеты оформляются платежными требованиями-поручениями за отгруженную продукцию

¹ Среди поступлений на расчетный счет определенный интерес могут представлять мелкие почтовые переводы от имени организаций-покупателей. Известны случаи, когда такие переводы от имени организаций оформлялись частными лицами. Но такие операции встречаются, главным образом, в снабженческих организациях, т. е. имеют отраслевое значение. В последние годы были зафиксированы также поступления на расчетные счета отдельных коммерческих структур платежей от имени вымышленных покупателей (подтвержденные подложными авизо банков). Такие факты получают документальное подтверждение при использовании метода встречной проверки.

² Образцы этих подписей и печати, как и данные о номерах чеков в книжке, выданной предприятию, имеются в учреждении банка, и соблюдение этих реквизитов должно строго контролироваться.

Т а б л и ц а 20

Книга учета расчетов с депонентами за 1992 год

Ф. И. О.	Отнесено на счет			Выдано					
	дата возн. за- дол.	№ ве- домо- сти	сум- ма	январь		февраль		март	
				№ док.	сум- ма	№ док.	сум- ма	№ док.	сум- ма
Семенов В. В.	X.89	49	37-20					42	37-20
Артемьев Х. В.	I.90	6	11-40					42	11-40
Петров С. Т.	III.90	31	29-60					42	29-60
Максимов Н. Н.		66	44-00	25	44-00				
Итого на 1.01 январь	XII.91								
Федоров Т. Т.	I 92	11	106			34	106		

или оказанные услуги, которые составляют поставщиком, чеками из лимитированных и нелимитированных чековых книжек, платежными поручениями и некоторыми другими документами.

На основе первичных приходных и расходных документов работники банка делают записи в аналитическом учете по расчетам с организациями-клиентами, где для каждой организации открывают отдельный лицевой счет. Учет, как правило, ведется машинным способом. Один экземпляр машинограммы, который и называется выпиской из лицевого счета клиента, скрепленный печатью и подписями работников банка, передается организации-клиенту. Машинограмма содержит шифрованные данные о дате, сумме и виде совершенной операции.

Среди безналичных расчетов менее защищены от подлога расчеты, выполняемые платежными поручениями. Поручения могут использоваться для оплаты самых различных расходов и услуг. Сюда входят расчеты за аренду помещений и приобретение товаров мелким оптом, расчеты с финансовыми органами по налоговым платежам, расчеты с учреждениями сберегательного банка по зачислению заработной платы на лицевые счета сотрудников предприятия, с учреждениями связи за различного рода услуги, включая услуги по оформлению почтовых переводов отдельным организациям и лицам. Как

и платежные требования, поручения оформляются не менее чем в 3-х экземплярах. Один экземпляр остается у плательщика, один передается в банк и один поступает в учреждение, с которым производятся расчеты. В поручении указывают наименование получателя, сумму платы, вид оказанных услуг и т. п. Первый экземпляр каждого поручения, который остается в учреждении банка, скрепляется подписями руководителя и главного бухгалтера, а также печатью организации — владельца счета. На экземплярах, оставшихся в делах плательщика и поступающих получателю, имеются отметки банка, подтверждающие совершение операции.

Уязвимость данной формы расчетов как раз и определяется ее многоцелевым использованием. Появляется возможность подмены экземпляра, остающегося в делах организации-плательщика в целях сокрытия преступлений. Подобная подмена экземпляра при сохранении прежнего номера и суммы в условиях машинного изготовления банковских выписок не вызывает видимых расхождений между подложным поручением и подлинной выпиской, так как вид расчетов остается прежним. Смысл подмены состоит в том, что если в экземплярах, сданных в банк, указано перечисление через почту дополнительных подотчетных сумм, то в подложном экземпляре указывается, что эти деньги перечислены совсем другим организациям в виде арендных или любых иных платежей.

Относительная распространенность именно таких слабо защищенных в учете и уязвимых по содержанию операций (скажем, систематические перечисления денег подотчетным лицам через отделения связи) уже сама по себе должна приниматься в расчет при оценке состояния сохранности собственности на конкретном хозяйственном объекте. Если же имеются нарушения правил составления банковских документов (например, главный бухгалтер располагает большим числом незаполненных бланков поручений, скрепленных печатью и подписью руководителя предприятия), то можно выдвинуть прогноз о возможных хищениях и провести соответствующие поисковые мероприятия.

Обнаружение в документах хотя бы нескольких предполагаемых несоответствий приводит к выявлению признаков преступлений. Установление всей совокупности подлогов и их возможной логической обусловленности

представляет собой задачу последующей стадии расследования преступлений.

При выявлении по документам признаков преступления необходимо знать и его слабые звенья. Предметом поиска избирают такие документальные разрывы, которых преступнику при маскировке своих действий труднее всего избежать. По всем видам банковских операций на стадии выявления преступлений из учетных несоответствий чаще используется разрыв между аналитическим учетом и первичными документами, из документальных — несоответствие между разными экземплярами одного и того же документа, либо между разными, но взаимосвязанными первичными документами.

Аналитический учет операций по лицевому счету клиента ведется в учреждении банка, а на предприятии его заменяют выписки из банковского счета. Отсюда, при выявлении хищений в сфере банковских операций следует различать хищения, маскируемые подлогом в банковских выписках, и хищения, которые с таким подлогом не связаны.

Хищения денежных средств, маскируемые подлогом в банковских выписках (или иными словами, в регистрах аналитического учета), в свою очередь, делятся на хищения, связанные с подделкой, и на хищения, связанные с искажением содержания банковских выписок. При материальном подлоге преступники вносят изменения в подлинные выписки (уничтожают банковские шифры, указывающие на получение наличных денег, и заменяют их шифрами безналичного расчета, используют выписки прошлых лет, изменяя в них дату и другие реквизиты и т. п.) либо изготавливают полностью подложные банковские выписки, подделывая печати, штампы и подписи работников банка. Такие подлоги, а также сумму полученных в банке, но не оприходованных на предприятии денежных средств, выявляют сопоставлением экземпляра выписки, изъятого из дел данного предприятия с другим экземпляром этой же выписки (подлинным лицевым счетом), который хранится в учреждении банка. В процессе дальнейшего расследования будут изъяты и изучены чеки, по которым получены неоприходованные денежные средства, чековые книжки с сохранившимися корешками чеков, документы по учету выдачи чековых книжек в банке, документы на фиктивное перечисление денежных средств, приложенные к находя-

щимся на предприятии банковским выпискам, а также записи в бухгалтерском учете, сделанные на основе этих подложных документов.

Интеллектуальный подлог в банковских выписках возможен лишь при участии в преступлении определенных работников банка. Разоблачение таких хищений обычно связано с проведением документальных ревизий одновременно в учреждении банка и на том предприятии, в котором с расчетного счета были похищены денежные средства. Трудность выполнения подлога в банковской выписке, а при материальном подлоге и простота его выявления часто вынуждают преступников отказываться от данного способа маскировки. Не прибегая к подлогу в банковской выписке, расхитители рассчитывают на пробелы в работе контролирующих органов и на особенность аналитического учета в банке, где одинаковыми шифрами обозначаются конкретные формы безналичных расчетов, но не указывается (в том числе и в банковских выписках) конкретное содержание каждой операции.

В первом случае преступники, получая с расчетного счета деньги, не приходят их по кассе, сумму же разрыва скрывают путем изготовления полностью подложных платежных поручений, а также бездокументных записей в регистрах бухгалтерского учета. Такие злоупотребления должны быть выявлены при первой же плановой документальной ревизии. Сличение кассовых документов с экземпляром банковской выписки, хранящимся в учреждении, является обязательным элементом любой документальной ревизии. Несвоевременное выявление подобных подлогов свидетельствует о низком качестве ревизионной работы или даже о возможном участии ревизоров в сокрытии совершенного преступления.

Во втором — преступники используют отмечавшуюся особенность расчетов платежными поручениями и фальсифицируют содержание отдельных экземпляров документа. Такие подлоги, как отмечалось, выявляют сличением разных экземпляров одного и того же поручения, что не всегда делается при проведении даже качественных плановых ревизий. Необходимость в этом при ревизии может не возникнуть, так как традиционный прием — сличение документов с банковской выпиской — в таких ситуациях оказывается неэффективным.

Первичный документооборот по кассовым операциям

стро́го регламентирован. Все поступления наличных денег как из банка, так и из других источников (например, платежи сотрудников предприятия за приобретенные ими у этого же предприятия материальные ценности) оформляются приходными кассовыми ордерами. Выдача денег оформляется расходными кассовыми ордерами или платежными ведомостями. К оформлению кассовых документов предъявляются высокие требования. В них должны быть соблюдены все необходимые реквизиты (например, в расходном кассовом ордере указан номер паспорта получателя). Запрещено вносить в кассовые документы любые, даже оговоренные исправления.

Важное значение имеет правило лимита кассы. Лимит — предельная сумма переходящего остатка наличных денежных средств, которая устанавливается банком для каждой организации. Превышение лимита, и то на срок до 3-х дней, допускается только в период выдачи заработной платы. Соблюдение этого правила, способствуя ускорению налично-денежного оборота, имеет очевидное значение и для профилактики преступлений. Однако, наибольшее значение как для предупреждения, так иногда и для прогнозирования преступлений имеет правило, разрешающее совмещать функции кассира с обязанностями бухгалтера. Скрытое или явное совмещение этих функций одним и тем же лицом всегда должно приниматься в расчет при оценке состояния сохранности собственности на том или ином хозяйственном объекте¹.

Данные приходных и расходных документов ежедневно фиксируются кассиром в хранящейся у него в сейфе кассовой книге. Каждый лист книги заполняется под копировальную бумагу в двух экземплярах. Ежедневно (при незначительном объеме операций один раз в 3—5 дней) кассир подсчитывает и проставляет в листах книги итоговые обороты, указывает книжный остаток наличных денег на конец дня, количество приходных и расходных документов и передает эти документы вместе с отчетом бухгалтеру под расписку в кассовой книге.

¹ Положение об учете и отчетности в РФ, а также Инструкция Банка России о порядке ведения кассовых операций от 4.X.93 г. допускает совмещение функций бухгалтера и кассира на малых предприятиях в порядке исключения. Однако даже при допустимом совмещении функций криминогенность ситуации сохраняется.

Своеобразие аналитического учета по данным операциям состоит в том, что регистром аналитического учета по счету 50 «Касса» во всех случаях остается та же кассовая книга, на основе которой при необходимости получают конкретные данные о каждой кассовой операции.

Как и хищения денежных средств с расчетного счета, хищения из кассы в судебной бухгалтерии подразделяются на две группы: хищения, маскируемые подлогом в кассовой книге (т. е. в аналитическом учете), и хищения, не связанные с таким подлогом.

Случаи материального подлога в кассовой книге, в отличие от банковских выписок, в практике встречаются крайне редко, за исключением отдельных ситуаций, связанных с маскировкой ранее выполненного интеллектуального подлога. Это вызвано тем, что хищения денежных средств из кассы, не маскируемые первичными документами, не могут быть совершены без участия самого кассира.

Интеллектуальный подлог в кассовой книге встречается в трех основных формах: выполнение бездокументной записи в графе «Расход» со ссылкой на вымышленную ведомость или кассовый ордер; неправильный подсчет итогов в листах кассовой книги, неправильный перенос остатка из одного отчета в другой. В любом из трех случаев участие в преступлении бухгалтера, обрабатывающего кассовые документы, является обязательным. Все заведомо неверные подсчеты или переносы фактически есть различные виды бездокументных записей в аналитическом учете, и без соучастия бухгалтера они невозможны, так как должны привести к разрыву между кассовой книгой и данными синтетического учета по счету «Касса».

Если в кассовой книге выявлены подлоги, а разрыв с синтетическим учетом не обнаружен, то это может объясняться лишь одной причиной: на сумму разрыва кем-то из работников бухгалтерии сделаны бездокументные записи и в синтетическом учете по счету «Касса». К этому следует добавить, что суммы, зафиксированные бездокументными проводками по кредиту счета «Касса» в соответствии с правилом двойной записи должны найти (и тоже без всяких документальных оснований) еще одно отражение, но уже по дебету какого-то другого, кроме «Касса», счета бухгалтерского учета. В конечном итоге поиска на сумму разрыва (или бездокументной за-

писи) в кассовой книге будет установлена еще целая группа взаимосвязанных подлогов в других учетных регистрах, что явится убедительным доказательством способа маскировки совершенного преступления.

Несоответствия внутри кассовой книги и бездокументные записи в ней могут быть легко обнаружены. По-видимому, по этой причине работники бухгалтерии избегают оставлять такие следы и чаще используют различного рода подлоги в первичных приходных и расходных документах, прилагаемых к отчетам кассира. Среди приходных в преступных целях чаще используются документы, оформляющие взносы и платежи, не контролируемые напрямую (как это имеет место, например, при получении денег из банка) другими денежными документами — платежи за проживание в гостинице, наличные взносы за товары, купленные в кредит и т. п.

При значительном объеме поступлений и дефектах в первичном документообороте такие операции могут быть признаны уязвимыми. Относительная распространенность уязвимых операций, а также конкретные документы, подлежащие детальной проверке, будут определяться по аналитическим данным самых различных синтетических счетов. Система используемых учетных записей будет зависеть от содержания хозяйственных операций. Принципы обнаружения подлога в приходных кассовых документах, которые имеют общее значение, рассмотрим на примере поступления денежных средств от сотрудников предприятия за строительные или иные материалы, приобретенные ими за наличный расчет со склада собственной организации.

На основании заявления сотрудника с разрешения руководства предприятия в бухгалтерии будет выписано требование на отпуск материала со склада, один экземпляр которого будет выдан на руки получателю. На сумму требования одновременно оформляется приходный кассовый ордер. После взноса денег приходный ордер фиксируется в кассовой книге, а требование с росписью получателя прилагается к отчету кладовщика¹.

¹ Квитанция от приходного кассового ордера выдается на руки лицу, получающему материалы. На требовании же ставится штамп «оплачено». Иногда такой штамп на требовании не ставят, и получатель квитанцию от приходного ордера вместе с требованием оставляет на складе. Именно в таких случаях, когда контрольные функции учета резко снижаются, и позволительно рассматривать данные операции как «уязвимые».

При отражении этих операций в бухгалтерском учете как минимум корреспондируют три синтетических счета — «Касса», «Материалы» (оба активные) и «Разные кредиторы» (пассивный). После поступления денег в кассу делают проводку: дебет счета «Касса», кредит счета «Разные кредиторы» и на основе требования, после выдачи материалов в той же сумме дебет счета «Разные кредиторы», кредит счета «Материалы»¹.

Признак распространенности операций по отношению к другим хозяйственным объектам можно легко установить, пользуясь аналитическими данными по любому из трех корреспондирующих счетов. Дальнейшее исследование этого же показателя потребует использовать иные группировочные признаки. В зависимости от содержания искомой взаимосвязи при обследовании конкретного объекта обращаются к аналитическим данным какого-то одного из упоминавшихся синтетических счетов. Если ищут зависимость между объемом операций и периодом работы определенного кассира, то обращаются к кассовой книге, ту же зависимость от времени работы конкретных материально ответственных лиц обнаруживают по данным аналитического учета на складе, а зависимость объема реализации дефицитных материалов от должностного положения получателя находят по данным аналитического учета для счета «Разные кредиторы», где для каждого получателя пофамильно открыт отдельный аналитический счет.

Переход от поисковых признаков к признакам преступления, имеющим уголовно-процессуальное значение, как всегда, требует проверки возникших предположений. В ходе проверки кассовые документы сопоставляют с документами, отражающими взаимосвязанные с денежными расчетами хозяйственные операции. В рассматриваемом случае факты неоприходования денежных средств обнаруживаются при сличении кассовых документов (ордеров) с требованиями, приложенными к материальному отчету склада.

По характеру найденных расхождений можно будет определить способ подлога — занижение фактически по-

¹ В этом случае используют еще один счет «Реализация», о котором говорится в дальнейшем изложении.

ступившей суммы при составлении приходных кассовых ордеров (ордер имеется, но не соответствует требованию по стоимости материалов), уничтожение ранее составленного ордера (требование имеется, на нем сделана отметка об оплате, но приходный ордер отсутствует). Еще более убедительные доказательства могут быть получены в результате встречной проверки — сличения корешков приходных кассовых ордеров с оторванными от них корешками, если они сохранились на руках у получателя материалов или приложены к отчету кладовщика.

Документальная проверка выделенных сомнительных операций может и не дать положительных результатов, что не обязательно связывается с ошибочностью прогноза. Так, в данной ситуации, если в преступлении принимали участие также работники склада, расхождений между кассовыми документами и материальным отчетом не обнаружится. Могут отсутствовать на руках получателя и квитанции от приходных кассовых ордеров. В этих случаях центр тяжести в собирании будущих доказательств смещается к оперативным мероприятиям, а из возможностей документальной ревизии используются только инвентаризация и другие методы фактического контроля.

Среди расходных кассовых операций наибольший удельный вес принадлежит денежным выплатам из фондов оплаты труда. Под видом этих операций часто скрываются преступления, совершенные работниками бухгалтерского аппарата. Состав преступной группы может ограничиваться сотрудниками бухгалтерии, но может включать и персонал других отделов предприятия и даже сторонних лиц, получающих на свое имя под видом оплаты труда необоснованно начисленные им денежные суммы.

Состав преступной группы находит зеркальное отражение как система характерных несоответствий в определенной цепи взаимосвязанных документов. В исследуемую совокупность документов входят: 1) первичные документы — основания для начисления заработной платы (табели, наряды и т. п.); 2) сводная документация — справки о прочих видах начислений — которая составлена в бухгалтерии на основе приказов о премировании, отпуске, листов нетрудоспособности и т. п. в условиях, когда расчетные ведомости составляются на вычислительных центрах (ВЦ) машинным способом. В

этих условиях справки о прочих выплатах (без приложения приказов и других первичных документов) вместе табелями и нарядами передаются бухгалтером под расписку работнику ВЦ. Во всех передаваемых документах, наряду с фамилией работника указывается его табельный номер, который для машины выполняет роль кодового обозначения лицевого аналитического счета; 3) расчетные ведомости, составляемые соответственно ручным (в расчетном отделе бухгалтерии, когда отсутствует ВЦ) или машинным способом; 4) платежные ведомости, которые также, в зависимости от уровня механизации учетных работ составляются либо машинным, либо ручным способом, подписываются руководителем и главным бухгалтером предприятия, а затем передаются в кассу для выдачи заработной платы.

Участие в преступлении счетного работника бывает необязательным, если подлог совершен при оформлении первичных документов, поступающих в бухгалтерию для начисления заработной платы.

Подлоги в документах, составляемых на последующих этапах учетного процесса, наоборот, во всех случаях указывают на преступные действия определенных работников бухгалтерского аппарата. Выбор конкретных документов для их использования в целях маскировки хищений, прежде всего, зависит от состава преступной группы. Состав группы определяет, какие именно виды документов доступны для фальсификации со стороны ее конкретных участников. Из числа доступных преступники, в свою очередь, выбирают такие документы, которые, по их мнению, слабо защищены при действующих системах учета и практикуемых формах ревизионного контроля. При этом принимается в расчет как содержание операций (категории работников, которым начисляется заработная плата, виды платежей и т. п.), так и способы обработки учетной информации.

При машинной обработке данных наиболее уязвима учетная операция по составлению справок о прочих видах начислений, которые оформляются бухгалтером предприятия и передаются на ВЦ. Документальная обоснованность этих справок работниками ВЦ, как правило, не контролируется. Подлоги в справках — включение в них фамилий вымышленных или подставных лиц с использованием свободных табельных номеров на действительно работающих в данном предприятии (напри-

мер, находящихся в отпуске) или уволенных¹ сотрудников предприятия, со ссылкой на якобы имеющиеся в наличии листки нетрудоспособности, приказы об отпусках (для каждого вида оплат также предусмотрен определенный шифр, проставляемый в справке) является распространенным способом маскировки хищений.

При наличии достоверных сигналов о таком злоупотреблении подлоги в справках устанавливают двойным способом — сначала находят несоответствия в их содержании с данными отдела кадров, где ведется пофамильный учет списочного состава работников предприятия, а также закрепленных за ними и временно свободных табельных номеров, затем устанавливают отсутствие первичных документов — оснований для заполнения соответствующих позиций справок о прочих видах начислений².

В тех случаях, когда излишнее начисление заработной платы проводится бухгалтером по лицевым счетам сотрудников, действительно работающих на данном предприятии (в том числе по собственному лицевому счету самого бухгалтера), расхождения по табельным номерам с данными отдела кадров не обнаруживаются. При этом срабатывает второй подход, и в качестве признака подлога выступит отсутствие документальных оснований для произведенного начисления заработной платы.

В условиях ручной обработки данных, когда расчетные и платежные ведомости составляются не на вычислительном центре, а непосредственно в бухгалтерии, задачи расхитителей упрощаются. Появляется возможность непосредственной фальсификации каждого из этих документов, без каких-либо промежуточных звеньев. Способы подлога в документах в этих условиях отличаются большим многообразием. Сохраняет свое значение подлог, связанный с включением в платежные и расчетные ведомости фамилий вымышленных и подставных

¹ После увольнения работника его табельный номер в течение трех месяцев остается свободным и лишь затем присваивается фамилии вновь принятого сотрудника.

² При первичном поиске признаков преступлений, особенно когда известны фамилии подставных лиц, возможна и иная последовательность сличения документов: сначала табельные номера и фамилии этих лиц, указанные в платежной ведомости, сличаются с данными отдела кадров, а затем уже при наличии расхождений обращаются к справкам о прочих видах начислений и к документам, которые служат для них основанием.

лиц. В этих случаях срабатывают обе рассмотренные схемы сличения взаимосвязанных документов.

Однако при ручном способе составления не исключаются другие виды подлогов, связанные прежде всего с различными арифметическими несоответствиями: механическое завышение итога графы «к выдаче на руки» в расчетной и платежной ведомости при занижении итога в графе «удержания», завышение этого же итога в платежной ведомости с последующей (после выдачи денег) допиской штрихов и цифр против фамилий конкретных получателей и т. п. В этих случаях, кроме взаимного сличения платежных и расчетных ведомостей с привлечением других взаимосвязанных документов используется с помощью ревизоров и метод арифметической проверки, который позволяет выявить характерные расхождения в суммах, указывающие на данные способы подлога.

Аналогичный подход к определению уязвимых операций используется при выявлении и доказывании хищений, совершаемых под видом выплаты депонированной заработной платы. Здесь также принимается в расчет категория персонала (постоянные, временные работники), по которой образовывалась депонентская задолженность, вид оплаты труда, действующие схемы первичного документооборота¹. Вместе с тем в отличие от выявления хищений из фонда заработной платы для поиска сомнительных документов более широко используются приемы сравнительного и хронологического анализа операций.

В качестве поискового признака может использоваться иногда относительно высокий (по сравнению с аналогичными предприятиями) объем операций по депонированию своевременно не полученной заработной платы. Слишком высокие обороты бывают связаны иногда с депонированием сумм, о начислении которых получатели могут быть вообще не информированы (случаи начис-

¹ По общим правилам в позиции платежной ведомости против фамилии лица, не получившего своевременно заработную плату, кассиром проставляется штамп «депонировано», а затем составляется реестр невыданной заработной платы, который передается в бухгалтерию. На основе реестра делаются записи о не полученной заработной плате в книге учета расчетов с депонентами. Выдача депонентских сумм производится по отдельным расходным кассовым ордерам или платежным ведомостям, о чем также делаются записи в книге учета расчетов с депонентами.

ления дополнительной заработной платы сезонным рабочим и т. п.), а в ряде случаев свидетельствуют об искусственном создании в учете нереальной задолженности депонентам.

При хронологическом анализе операций используют иногда подход, связанный с изучением ритмичности выплат не востребовавшихся депонентских сумм. Такой подход можно проиллюстрировать на примере анализа данных книги учета расчетов с депонентами, приведенном в табл. 20 на с. 99.

Среди трех указанных в ней расходных документов (№№ 25, 34, 42) можно признать сомнительным документ (платежную ведомость) № 42, по которой одновременно в марте 1992 г. получены деньги несколькими депонентами, задолженность перед которыми возникла на предприятии в разные месяцы 1989 и 1990 гг.

Достоверность сомнительных документов проверяется в основном следственным путем, а при документальной ревизии посредством получения письменных объяснений от лиц, значащихся получателями указанных сумм. Вместе с тем в некоторых ситуациях (главным образом, когда кассир, выдающий деньги, не участвует в преступлении, а расходные кассовые ордера по сговору бухгалтера с получателем денег оформляются на имя работников предприятия, которые не являются депонентами) признаком подлога может быть запись операции в ненадлежащие счета аналитического учета. В этом случае сумма денег, выданная фиктивному депоненту, будет отражена в книге учета расчетов с депонентами по лицевым счетам других работников, действительно не получавших заработную плату, но своевременно не потребовавших имеющуюся перед ними задолженность. Этот разрыв в документах будет иметь важное значение для доказывания способа маскировки и установления источника хищений по уголовному делу.

Хищения, связанные с выдачей из кассы подотчетных сумм, если в них принимает участие работник бухгалтерии, как правило, сопровождаются подложными записями в счетах синтетического и аналитического учета. В качестве способа маскировки хищений, совершенных бухгалтером совместно с подотчетными лицами, наиболее характерны записи в ненадлежащие счета синтетического учета. Такие подлоги выявляются при сличении кассо-

вых документов¹ с регистрами аналитического, например, с журналом-ордером по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (см. табл. 19).

В тех случаях, когда выдача каких-либо сумм вообще не нашла отражения в дебете данного счета, появляются основания для дальнейшей проверки учетных записей. С помощью ревизора обнаруживают, в дебет какого синтетического счета были отнесены соответствующие суммы. Чаще всего похищенные суммы работники бухгалтерии относят на счета, где учитываются различные производственные расходы или неустраиваемая кредиторская задолженность.

Для сокрытия хищений, совершаемых под видом получения подотчетных сумм на свое собственное имя, наоборот, редко используют подлоги в синтетическом учете. Здесь более типичен подлог в виде записи суммы в ненадлежащие счета аналитического учета.

В качестве поискового признака при этом способе хищений может выступать большое число выдач подотчетных сумм определенному работнику бухгалтерии (чаще главному или старшему бухгалтеру), отвечающему за учет расчетов с подотчетными лицами. Признаком, используемым при выявлении преступлений, и здесь является отсутствие записей некоторых сумм в лицевом счете бухгалтера на счете № 71. В дальнейшем ревизионным путем устанавливают два других существенных обстоятельства: находят, в лицевые счета каких именно подотчетных лиц отнесены полученные бухгалтером суммы; на какие счета бухгалтерского учета и кем именно списана фиктивная задолженность этих лиц по суммам, необоснованно отнесенным на их лицевые счета.

Действия бухгалтера по списанию фиктивной задолженности или, наоборот, по предварительному созданию нереальной задолженности по расчетам с конкретными подотчетными лицами проявляются в виде бездокументных записей по кредиту счета «Расчеты с подотчетными лицами» и дебету какого-либо другого синтетического счета, что легко устанавливается с использованием знаний ревизора или другого специалиста в области бухгал-

¹ В случаях выдачи подотчетных сумм путем перечисления денег с расчетного счета предприятия отделению связи для оформления денежных почтовых переводов вместо кассовых используются банковские (оформляющие безналичные расчеты) документы.

терского учета, не исключается участие бухгалтера и в хищениях подотчетных сумм, маскируемых подлогом в первичных документах, прилагаемых самими подотчетными лицами к своим авансовым отчетам. Методика выявления подлога в таких документах зависит от конкретного содержания фальсифицированных операций и потому рассматривается далее в отраслевых темах.

Сказанное относится и к выявлению хищений денежных средств из фондов Центрального банка России (ЦБ), совершаемых путем необоснованного зачисления якобы поступивших авансовых платежей на расчетные счета коммерческих структур и частных предприятий. Такие хищения могут совершаться только путем обмана (или при вовлечении в преступную группу) работников расположенного по месту нахождения получателя необоснованных платежей.

Поисковое значение здесь могут приобретать получившие отражение в бухгалтерском учете предприятия-получателя крупные обороты по дебету счета 51 (расчетный счет) и кредиту счета 60 (расчеты с поставщиками), либо кредиту счета 76 (расчеты с разными кредиторами).

При дальнейшем развитии поиска обращаются к документам, оформляющим фактическое использование денежных средств, поступивших в качестве аванса (предварительной оплаты услуг) на расчетный счет данного предприятия.

В случае совершения преступлений многие операции, отражающие расход таких средств (оплата закупок сельскохозяйственной продукции, приобретение и передача различных товаров представителю предприятия, якобы представившего аванс), оказываются фиктивными, что можно установить путем детальной проверки соответствующих первичных документов. Порядок документального оформления и методика проверки действительности многих таких операций, излагаются в следующей главе.

ГЛАВА II

ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ РАБОТЫ С ДОКУМЕНТАМИ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

§ 1. УЧЕТ ГЛАВНЕЙШИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДАННЫХ УЧЕТА ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Предприятия и объединения, обладая достаточно сложной структурой, реализуют в своей хозяйственной деятельности множество внутренних и внешних связей. Это определяет содержание учетно-экономической информации в системе бухгалтерского учета.

По сравнению с простейшими хозяйственными объектами, перечень используемых здесь счетов заметно расширяется. Более четкими становятся разграничения счетов по их функциональным признакам. Счета, отражающие состав средств и источников их формирования (т. е. активные и пассивные) претерпевают дополнительную группировку. Они подразделяются на основные (дающие общую характеристику соответствующей статьи баланса) и регулирующие (уточняющие) данные этой статьи. Такое деление позволяет получать из данных баланса более полное представление о финансово-хозяйственном состоянии предприятия. Наряду с активными и пассивными часто применяются активно-пассивные счета. Обособляется от счетов средств и источников их формирования группа счетов, отражающих ход и результаты важнейших хозяйственных процессов.

Указанные тенденции можно проследить на приме-

Т а б л и ц а 2.

Баланс (сокращенный) промышленного предприятия¹
на 1 января 1993 г. (в тыс. руб.)

Актив			Пассив		
№№ сч.	Наименование разделов и статей	сумма	№№ сч.	Наименование разделов и статей	сумма
1	2	3	4	5	6
	Основные средства и другие долго- срочные вложения			Источники собствен- ных средств	
01	Основные средства	480	85	Уставный фонд	410
08	Капитальные вло- жения	20	02	Износ основных средств	120
81	Использование прибыли	55	80	Прибыли	60
	Итого:	555	88	Фонды специального назначения	19
	Оборотные средст- ва			Итого:	609
10	Материалы на складе	106			
10	Материалы в пу- ти	4		Источники привлечен- ных средств	
20	Основное произ- водство	10	60	Расчеты с поставщи- ками и подрядчика- ми	83,5
40	Готовая продук- ция	50	68	Расчеты с бюджетом	0,8
45	Товары отгружен- ные	14	70	Расчеты с персоналом по оплате труда	7,3
50	Касса	—			
51	Расчетный счет в банке	7	76	Расчеты с разными кредиторами	10,4
63	Расчеты по пре- тензиям	1	90	Краткосрочные кре- диты банков	55
71	Расчеты с подот- четными лицами	2			
				Итого:	157

¹ По сравнению с типовой схемой отчетного баланса, подроб-
но изучаемой в курсе «Анализ хозяйственной деятельности», из
методических соображений число разделов и статей баланса сокра-
щено. Сокращены, в основном, статьи, содержание которых легко
освоить самостоятельно: 12 Малоценные и быстроизнашивающи-
еся предметы (активный), счет 13 Износ малоценных и быстро-
изнашивающихся предметов (пассивный), активный счет № 23
Вспомогательные производства, и некоторые другие. Не приведены
упоминавшиеся ранее счета 75/1 и 75/2, применяющиеся в това-
риществах и акционерных обществах, счета по учету ценных бумаг
и некоторые другие, о которых говорится в пятом параграфе.

1	2	3	4	5	6
73/3	Расчеты по возмещению материального ущерба	8			
76	Расчеты с разными дебиторами	6			
84	Недостачи и потери от порчи ценностей	1			
	Итого:	209			
80	Убытки	2			
	ВСЕГО по активу	766		ВСЕГО по пассиву	766

ре таблицы, где представлена сокращенная схема баланса промышленного предприятия.

Для иллюстрации первой из названных тенденций в схеме представлены два регулирующих счета — один в активе (счет № 81, контрпассивный, уточняющий данные основного пассивного счета (№ 80) и один в пассиве (счет 02, контрактивный, уточняющий данные основного активного счета 01). На счете № 80 в пассиве баланса прибыль текущего года показывают нарастающим итогом, а расход ее (отчисления от прибыли в фонды предприятия, взносы в бюджет) — в активе на счете № 81.

Рассматривая баланс, можно заключить, что с начала года предприятие получило прибыль в сумме 60 тыс. руб., произведено отчислений от прибыли — 55,0 тыс. руб., остаток неиспользованной прибыли на момент составления баланса 5 тыс. руб., а при исключении суммы убытков (2 тыс. руб.) — 3 тыс. руб.¹

При использовании счета 02 на счете 01 Основные средства до момента их ликвидации учитывают по неизменной, первоначальной стоимости. Сумму износа этих средств также нарастающим итогом показывают в пассиве на регулирующем счете 02. Такое развернутое отображение на балансе остаточной стоимости основных средств позволяет судить о степени их износа. В нашем

¹ Если бы счет № 81 в учете не применялся, то в нашем случае на балансовом счете № 80 в пассиве значился бы лишь остаток прибыли — 5 тыс. руб. Тем самым данные о финансовых результатах работы предприятия были бы представлены в балансе недостаточно полно (как бы в свернутом виде).

примере первоначальная стоимость имеющихся основных средств составляет 480, а износ 120 тыс. руб. Степень износа равна 25 %. Но если бы счет 02 в учете не применялся, то в данном случае остаток по счету 01 составил бы 360 тыс. руб., что соответствует остаточной (за вычетом износа) стоимости основных средств. Однако судить о состоянии основных средств по балансу было бы невозможно. При изучении многих балансов создавалась бы иллюзия об одинаковом состоянии основных средств на предприятии, что неизбежно снижало бы ценность учета как необходимого для эффективного управления народным хозяйством источника информации.

Аналитические данные по счетам 01 и 02 соединены в общих учетных регистрах — карточках учета основных средств (инвентарные карточки). На каждую единицу основных средств открывают отдельную инвентарную карточку, которая ведется постоянно вплоть до момента ликвидации соответствующего имущественного объекта. В карточке отмечают дату приобретения и ввода в эксплуатацию объекта, его первоначальную стоимость, суммы периодически начисляемого износа, суммы уменьшения износа после капитального ремонта, а также (в случае выбытия) причины списания основных средств, суммы платежа, полученного от их продажи, расходы и доходы, связанные с ликвидацией основных средств.

В отдельных ситуациях данные инвентарных карточек используют в практике ОВД. Обращение к ним возможно при определении относительной частоты уязвимых операций, связанных со списанием или продажей на сторону не полностью амортизированных основных средств¹,

¹ Определенный интерес в этой связи представляет учет операций по продаже производственными предприятиями своих основных средств. Кроме счетов 01, 02 и 47 (счет, специально предназначенный для выявления финансовых результатов от выбытия основных средств) и здесь применяется еще счет № 76. Так, если станок, первоначальная стоимость которого составляет 8 тыс. руб., износ 6 тыс. руб., а продажная цена определена в 3 тыс. руб., продан, то бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид: дебет 47 кредит 01 2,0 (остаточная стоимость основных средств), 02 01 6,0 (корреспонденция, не встречающаяся при учете других операций, и в этом смысле сигнальная) списывается износ реализуемых основных средств; дебет 76 кредит 47 3,0 тыс. руб. и после получения денег: 51 76 3,0. Имея в виду уязвимость этих операций, отметим, что относительную частоту их встречаемости можно установить по данным аналитического учета счета 01 или же счета 76, а финансовый результат каждой из них — сопоставлением дебетового и кредитового оборота по сч. 47.

а иногда для определения подлога в первичной документации. Так, в случае, если в акте на списание относительно новых основных средств будет искажена дата их приобретения (завышен срок их эксплуатации), то необходимые справочные данные можно получить из соответствующей инвентарной карточки.

Сущность категории активно-пассивных счетов (они одновременно фигурируют как в активе, так и в пассиве баланса) можно рассмотреть на примере двух счетов — № 76 и № 80.

Счет № 76 именуется в учетном плане как «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Следовательно, в некоторых, крайне редких ситуациях (при расчетах с иными, кроме поставщиков и подрядчиков организациями¹), на предприятии образуется лишь дебиторская задолженность, этот же счет будет представлен только в активе, в обратном, тоже редком случае — лишь в пассиве.

Вместе с тем, любая из взаимодействующих организаций может выступать как дебитор или кредитор предприятия. Пользуясь аналитическими данными по счету № 76, всегда можно установить, какие именно организации и в какой сумме на момент составления баланса остаются должниками предприятия и какие являются его кредиторами. Именно после такого размежевания дебиторской и кредиторской задолженности удается показать на балансе, как принято говорить, развернутый остаток по активно-пассивному счету.

В нашем примере обращение к аналитическому учету по-видимому, показало, что у предприятия есть дебиторы с общей суммой задолженности 6 тыс. руб. (расчеты, с которыми учитываются на счете № 76) и кредиторы (10,4 тыс. руб.). Это дает возможность при составлении баланса показать развернутый остаток по синтетическому счету — дебиторскую задолженность отразить в активе, а кредиторскую — в пассиве. То же следует сказать и о счете № 80, который в учетном плане обозначается как счет «Прибыли и убытки». Если иметь в виду «свернутый остаток», то в каждой конкретной ситуации этот счет будет выступать как пассивный (когда общая

¹ На счете № 76 учитываются и некоторые расчеты с гражданами, например, по перечислению удержанных из заработной платы алиментов, при продаже материальных ценностей за наличный расчет и др.

сумма прибыли превышает убытки) или активный (если иметь в виду обратную ситуацию).

Учитывая, что в развитии синтетического счета № 80 показаны в аналитических счетах отдельные виды прибылей и убытков (например, прибыли и убытки, связанные со штрафными санкциями, от списания безнадежных долгов, порчи ценностей и т. п.), то появляется возможность показать в отчетном балансе развернутый остаток и по данному счету. А это позволяет, в свою очередь, более объективно оценить по балансу финансовые результаты работы предприятия.

Свертывание разноименных остатков по аналитическим счетам внутри активно-пассивного счета является одним из распространенных способов вуалирования баланса. Иногда этот же прием используется работниками бухгалтерии и для сокрытия последствий совершаемых ими хищений.

В нашем случае свернутый остаток по счету № 80 составил бы $(60 - 2) 58$ тыс. руб. Если в пассиве баланса будет показан этот свернутый остаток, а в активе по счету № 80 проставлен прочерк, то равенство между активом и пассивом сохраняется. Но тогда при анализе баланса сложилось бы впечатление об отсутствии на предприятии разного рода непроизводительных потерь, т. е. общая характеристика итогов работы предприятия предстала бы в искаженном виде.

По счету № 76 свернутый остаток составил бы $(10,4 - 4) - 6,4$ тыс. руб., которые появились бы в пассиве на счете «Расчеты с разными кредиторами». Оценка работы предприятия по соблюдению финансово-расчетной дисциплины в этом случае была бы завышена, т. е. контрольная функция учета и здесь оказалась бы деформирована.

Таким образом, механизм свертывания остатков по активно-пассивным счетам достаточно прост. Он сводится к неиспользованию (или неполному использованию) данных аналитического учета для размежевания частных сумм дебиторской и кредиторской задолженности, прибылей и убытков и т. п., образовавшихся внутри общей суммы остатка по одному и тому же синтетическому счету.

Более сложен образ преступных действий при использовании свертывания остатков в целях маскировки совершенных хищений. Здесь вероятно появление под-

ложных записей уже собственно в аналитическом учете, чаще всего в виде отражения операций на ненадлежащих аналитических счетах.

Так, например, если сумма алиментов, перечисленная почтой с расчетного счета предприятия конкретной истице (скажем, бывшей жене бухгалтера) отражается им как сумма, якобы перечисленная какой-то организации-кредитору, то в результате этого будут искажены данные по двум аналитическим счетам внутри синтетического счета № 76: по лицевому счету расчетов с истицей не появится должный дебетовый остаток (хотя в ее пользу удержание алиментов с заработной платы бухгалтера не произведено, а деньги перечислены), а по лицевому счету организации — кредитора на эту же сумму размер долга будет занижен, хотя никакого перечисления денег в пользу этой организации не было.

Для развертывания остатка по счету № 76 в подобном случае с помощью ревизоров потребуется сначала выявить все подложные записи, скрывающие действительное состояние расчетов с разными дебиторами и кредиторами, а затем на основе первичных документов (сохранив и подложные регистры) частично или полностью восстановить аналитический учет по всем лицевым счетам, отражающим расчеты с разными дебиторами и кредиторами.

Тенденция к более четкому обособлению операционных счетов проявляется как в изменении функций некоторых балансовых счетов, имеющих и в сокращенном учетном плане, так и в дополнении учетного плана новыми специализированными счетами, предназначенными исключительно для учета отдельных хозяйственных процессов.

На простейших хозяйственных объектах (малые производственные предприятия) счет № 20 используется для учета всех видов производственных затрат, а также и расходов по сбыту. На крупных предприятиях счет «Основное производство» имеет более узкую специализацию — на нем в промышленности учитываются только производственные затраты, расходы по сбыту учитывают на специально выделенном для этой цели счете 43 «Коммерческие расходы».

Кроме того, для промышленного учета характерна группа счетов, где в течение месяца фиксируются расходы и доходы, связанные с отдельными хозяйственными

процессами и выявляются их результаты. После выявления результатов такие операционные счета закрываются, т. е. определившийся на них остаток списывается на какой-либо другой счет бухгалтерского учета. Эти счета в промышленном учете остатков на 1-е число любого месяца не сохраняют и поэтому в балансе (табл. № 22) они не представлены. К числу таких не применяемых при упрощенных схемах учета счетов относятся счета № 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», упоминавшийся счет 43 «Коммерческие расходы» (все активные), а также счет № 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», счет 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», счет 48 «Реализация прочих активов (материалы, ценные бумаги и т. п.)» — все активно-пассивные.

Расширение функций счетов, имеющих в сокращенном счетном плане, и практику использования специализированных счетов рассмотрим последовательно, применительно к учету главнейших хозяйственных операций.

Учет операций, связанных с поступлением материалов в промышленности, осуществляется главным образом с помощью двух синтетических счетов, относящихся к группе счетов средств и их источников: счет 10 «Материалы»¹ и счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По сравнению с учетом на простейших хозяйственных объектах функции этих счетов расширяются. Кроме покупной стоимости на счете 10 учитываются также транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением этих материалов, которые в рассмотренной ранее упрощенной схеме учета напрямую относятся к материальным затратам. На счете № 60, кроме собственно расчетов с поставщиками, осуществляется и учет материалов в пути².

¹ Счет 10 подразделяется еще на несколько синтетических счетов второго порядка (субсчетов) — 10.1 «Сырье и материалы», 10.2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали», 10.3 «Топливо» и др.

² Для учета материалов в пути, а также транспортно-заготовительных расходов по действующему счетному плану предприятия могут использовать счет № 15. «Заготовление и приобретение материалов». По дебету этого счета отражается покупная стоимость материалов, предъявленная к оплате поставщиком (д-т сч. 15 к-т сч. 60), а также все расходы, связанные с их приобретением, по кредиту — фактическая себестоимость приобретенных материалов, после оприходования их по складу (д-ты 10 к-т сч. 15).

Основные корреспонденции счетов, связанные с приобретением материалов, будут следующими:

Таблица 22

№№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма в тыс. руб.
1	Оприходованы материалы по их покупной стоимости	10	60	80,0
2	Предъявлен счет транспортной организацией за доставку материалов	10	60	7,0
3	Произведены расчеты с поставщиками	60	51	78,0
4	Произведены расчеты с транспортной организацией	60	51	7,0

В данном примере фактическая себестоимость поступивших материалов (включая транспортные расходы) = 87,0 тыс. руб. Ее полностью, пусть и двумя проводками, относят в дебет единого синтетического счета 10¹. В аналитическом учете ситуация будет иной. Здесь отдельный счет открывается на каждый вид, группу материалов (ткани шелковые, ткани льняные и т. п.), где они учитываются в денежном выражении по их покупной стоимости². Для транспортно-заготовительных расходов, кроме того, отводится еще один отдельный аналитический счет. В нашем случае на этот отдельный аналитический счет 10 будет отнесено 7,0 тыс. руб.

Раздельный учет покупной стоимости материалов и транспортно-заготовительных расходов намного сокращает работу бухгалтерии. Вместе с тем такая схема учета нередко используется работниками бухгалтерии в преступных целях для сбалансирования за счет завышения транспортно-заготовительных расходов расчетов

¹ Еще раз оговоримся, что для простоты изложения мы не выделяем в счете 10 его субсчета и не применяем счет № 15.

² Более детальный учет материалов по каждому наименованию в отдельности ведется непосредственно на складе материально ответственными лицами под контролем бухгалтерии (сверка записей в картотеке склада с документами при приемке материальных отчетов и др.). Поскольку учет на складе является разновидностью оперативного учета, такой способ организации аналитического учета называется оперативно-бухгалтерским.

с поставщиками при списании неоприходованных, но оплаченных ценностей по сговору с материально ответственными лицами. Используется она и для искажения данных о фактической себестоимости продукции в отдельные отчетные периоды путем нарушения пропорций при списании в расход материалов и соответствующей доли транспортно-заготовительных расходов.

Что касается материалов в пути, то здесь наибольший интерес для юриста представляют случаи запущенности учета, что при больших оборотах сумм создает благоприятные условия для разного рода злоупотреблений. Запущенность проявляется как несвоевременная расшифровка данных аналитического учета по счету № 60, что не позволяет разграничить суммы дебиторской и кредиторской задолженности, числящейся на момент составления отчета по расчетам с отдельными конкретными поставщиками¹.

Если обратиться к таблице № 12, то можно заключить, что в результате указанных в ней операций задолженность предприятия в пользу поставщиков возросла на 2,0 тыс. руб. Но этот вывод относится ко всем вместе взятым поставщикам предприятия. Если же перейти к данным аналитического учета, то можно установить иную картину. Скажем, из общей суммы 78,0 тыс. руб. 74 тыс. руб. перечислены именно тем поставщикам, расчеты с которыми показаны в строке первой таблицы; 4,0 тыс. руб. перечислены поставщикам, от которых товары (материалы) еще не поступили. Это будет означать, что на самом деле кредиторская задолженность поставщикам возросла по приведенным в таблице операциям не на 2,0, а на 6,0 тыс. руб. Появилась дебиторская задолженность поставщиков в связи с выплатой 4,0 тыс. руб. за еще не поступившие от них материалы, которая должна быть показана при составлении отчета соответствующей статьей актива баланса.

На крупных промышленных объектах, где расчеты ведутся с многими сотнями и тысячами организаций-поставщиков, встречаются случаи отказа от ведения аналитического учета материалов в пути. В данной ситуа-

¹ Перед составлением квартальных и годовых отчетов такое разграничение должно проводиться обязательно. Сумму кредиторской задолженности поставщиков после этого показывают в пассиве, дебиторской — в активе отчетного баланса. Для этого в актив отчетного баланса может быть введена статья «Материалы в пути».

ции любой случай неоприходования материалов не вызовет недостачи по складу, он проявится как дебиторская задолженность какого-то поставщика, якобы так и не отгрузившего оплаченный товар. Однако сама эта задолженность окажется механически перекрытой в учете кредиторской задолженностью в пользу других поставщиков, которым деньги еще не перечислены.

Преступные действия материально ответственных лиц в таких ситуациях сводятся к уничтожению документов поставщика, полученных вместе с грузом и к несоставлению приемного акта на полученный груз, в том числе и в тех случаях, когда ценности поступили вообще без сопроводительных документов поставщика¹. Не выявляясь в бухгалтерском учете, эти действия должны все же вызвать разрыв между бухгалтерскими документами и документами оперативного учета в отделе материально-технического снабжения предприятия.

Если и здесь каких-либо разрывов не возникает, становится вероятным участие в хищении неоприходованных ценностей и определенных работников данного отдела. Более конкретно сумма ущерба от недостачи и круг лиц, причастных к ее возникновению, определяют с помощью ревизора после восстановления аналитического учета по расчетам с поставщиками и взаимного сопоставления взаимосвязанных банковских, транспортных и товарных документов как на самом предприятии, так и в других связанных с ним хозяйственных организациях.

При изучении данных аналитического учета по счету № 60 «Поставщики и подрядчики» определенный интерес для юриста может представлять относительная распространенность операций, при которых данный счет корреспондирует со счетом № 63 «Расчеты по претензиям». Такая корреспонденция возникает при выявлении отклонений фактического количества (качества) поступивших материальных ценностей от соответствующих показателей, приведенных в сопроводительных документах поставщика. Основанием для бухгалтерской проводки становится приемный акт, составляемый на получившемся

¹ Документальное оформление приходных и расходных операций на складе подробно регламентировано Основными положениями по учету материалов на предприятиях и стройках. Приложение к письму МФ СССР от 30.04.74 г. № 103. Бухгалтерский учет: норм. документов. Ч. 1. М.: Финансы и статистика, 1987. С. 32-426.

груз предприятия, в порядке, установленном хозяйственным законодательством.

Предположим, что стоимость поступившего сырья по сопроводительным документам поставщика составляет 10,0 тыс. руб. Здесь же выявлена и оформлена актом недостача в сумме 0,8 тыс. руб. Данные операции будут отражены двумя проводками: дебет счета 10 кредит счета 60 9,2 тыс. руб., дебет счета 63 кредит счета 60 0,8 тыс. руб. Здесь интересна вторая учетная операция. Расчеты с поставщиком «закрываются», а сумма недостачи относится на счет № 63 «Расчеты по претензиям».

Практика борьбы с экономическими преступлениями показывает, что подобные недостачи, если они возникают систематически, могут быть связаны как со злоупотреблениями, совершаемыми на предприятиях-поставщиках (завышение данных о фактической отгрузке), так и на предприятиях-покупателях (оформление актами фиктивных недостач). Таким образом анализ относительной распространенности этих уязвимых операций может вестись в двух разрезах: по отношению к отдельным поставщикам и по отношению к отдельным видам недостающих материальных ценностей. Необходимую информацию при таком поиске получают в аналитическом учете по счету № 63, где для каждого поставщика недогруженного товара отводится отдельный лицевой счет.

Сомнительные приемные акты анализируются далее с позиций правильности их оформления, персонального состава указанных в них комиссий, сличаются с имеющимися взаимосвязанными документами (пропуска, данные весовых журналов, черновые записи и т. п.). В необходимых случаях применяются и методы фактической проверки (контрольные отгрузки ценностей, внезапные инвентаризации и др.).

Для изучения данных о дальнейшем движении оприходованных материальных ценностей используют записи аналитического учета по счету 10, который организуется чаще всего упоминавшимся оперативно-бухгалтерским методом. При определении категорий уязвимых операций, связанных с расходом материалов, первостепенное значение имеет изучение действующей на данном предприятии системы учета затрат на производство продукции и услуг.

Затраты на производство подразделяются на прямые и косвенные. Прямые включаются непосредственно по де-

бету счета 20 «Основное производство». К ним относятся, прежде всего, расход основных материалов на изготовление продукции, а также начисление заработной платы рабочим основного производства. По счету № 20 в разрезе по видам производимой продукции ведется аналитический учет. Поскольку прямые расходы всегда относятся к одному конкретному виду продукции, записи, сделанные по дебету этого счета, в синтетическом учете дополняются сразу же разноской по аналитическим счетам.

Косвенные издержки обычно имеют отношение одновременно к изготовлению многих видов продукции. В течение месяца они не могут непосредственно фиксироваться по синтетическому счету № 20 и в его аналитических счетах, а учитываются на отдельных, так называемых собирательно-распределительных счетах. Важнейшими являются здесь счета № 25 «Общепроизводственные расходы» и № 26 «Общехозяйственные расходы». Аналитический учет по этим синтетическим счетам ведут в разрезе статей сметы соответствующего вида расходов.

В состав общепроизводственных расходов входят, в частности, заработная плата общепроизводственного персонала, содержание и текущий ремонт производственных помещений, их амортизация, недостачи незавершенного производства при неустановлении причин их возникновения и т. п. К общехозяйственным относятся расходы по заработной плате, административно-управленческого персонала, пожарно-сторожевой охраны, канцелярские, почтово-телеграфные, командировочные расходы, затраты на текущий ремонт зданий, сооружений, инвентаря общехозяйственного назначения и др.

В конце месяца суммы, накопленные по дебету счетов № 25 и № 26, бухгалтерской проводкой переносятся в дебет счета № 20, где распределяются в отдельных аналитических счетах (по видам продукции) пропорционально фактическим прямым расходам. Отметим, что нарушение пропорций при этом распределении может использоваться в преступной деятельности как один из способов искажения отчетных данных. В этом случае учетные записи могут стать доказательством по уголовному делу. Данные аналитического учета по счетам № 25 и 26 используют также и при поиске признаков преступлений, которые проявляются иногда как крупные

перерасходы (или необычная динамика затрат) по отдельным статьям общепроизводственных (скажем, по статье «Содержание помещений») или общехозяйственных расходов (например, перерасход против сметы по командировочным расходам).

Уязвимым звеном в учете производственных затрат является высокая распространенность так называемого инвентарного метода, с помощью которого определяются данные о фактическом расходе материалов, а во многих случаях и фактическая себестоимость всей выпущенной продукции.

Расход материалов в конкретном структурном подразделении (цехе) предприятия, как правило, определяют нижеследующим способом. При помощи лимитно-заборных карт и требований (оформляются в двух экземплярах: один находится при отчете склада, другой прилагается к производственному отчету цеха) определяется приход материалов за декаду или месяц. На 1-е число каждого месяца инвентаризуют в цехах остатки неиспользованных материалов.

На основе трех показателей — остатка на начало месяца, прихода, остатка на конец месяца — определяют фактический расход каждого вида материалов. В производственном отчете цеха, в котором кроме данных о фактическом расходе материалов имеются сведения о количестве продукции, переданной смежному цеху или на склад предприятия, фактический расчетный расход материалов сравнивается с нормативным (найденным по отношению к объему выпущенной цехом продукции). При сравнении, кроме совпадения фактического и нормативного расхода, обнаруживают по отдельным видам операций экономию или перерасход.

В случаях необоснованного списания сырья (например, при сговоре работников склада и цеха) на производство может среагировать показатель перерасхода. Это, при внедрении новых форм собственности может привлечь внимание производственного коллектива, чего преступники хотят избежать. Однако превентивная функция учета здесь срабатывает не во всех случаях: даже в условиях хищений сырья в результате нарушений технологических процессов, несовершенства самих технологических норм отклонения между фактическим и нормативным расходом сырья могут не возникать. С другой стороны, причины превышения фактического расхо-

да над нормативным тоже достаточно многозначны и не всегда вызваны бесхозяйственным использованием средств или хищениями материальных ценностей.

Рассмотренный способ определения фактического расхода материала, порождая уязвимость многих приходно-расходных операций, является более экономичным по сравнению с другими, при которых передача сырья и полуфабрикатов внутри цеха от одного рабочего места к другому оформляется документально и потому встречается довольно часто.

Привлекает своей простотой и инвентарный метод определения всей (включая материальные затраты) производственной себестоимости выпущенной из цеха (предприятия) готовой продукции. Предпосылкой калькулирования и здесь выступает ежемесячное (на 1-е число) снятие остатков всего незавершенного производства в каждом цехе. При инвентаризации (в отличие от учета материалов) в опись вносится не только израсходованное сырье, покупные полуфабрикаты и т. п. ценности, но и незаконченная, и даже готовая продукция, если она еще не передана в смежный цех¹ либо на склад. Денежная оценка остатков незавершенного производства проводится по плановым нормативам. Затем принимается в расчет, что общая сумма записей за месяц по дебету синтетического счета № 20, а также (если говорить о себестоимости каждого вида продукции в отдельности) по дебету каждого аналитического счета, ведущегося в его развитии, составляет в денежном выражении общий объем всех видов прямых и косвенных производственных затрат.

При определении фактической себестоимости всей выпущенной продукции к сумме затрат за месяц прибавляют стоимость остатков незавершенного производства на начало и вычитают остаток незавершенного производства на конец месяца. Для определения фактической себестоимости единицы изделия проводят дополнительные расчеты, для чего используют данные аналитического учета по счету № 20.

Например, швейная фабрика среди других видов изделий выпускает мужские костюмы из шерстяной ткани определенного качества. Для учета затрат на про-

¹ Имеется в виду, что полуфабрикаты, передаваемые из одного цеха в другой, для цеха-изготовителя в условиях полного хозяйственного расчета также являются готовой продукцией.

звезд
делен
трат
руб. Остат
начало
ская себес
ляет здесь
жить, что
тическая
на в 1220
одного ко
за счет си
единице из
30000 руб.
При все
простотой, о
ет серьезны
включая по
лучшем слу
явятся как
темпов увел
ния себесто
дений всег
Даже в слу
логии произв
новых задан
на множеств
гих ценносте
Хищения
редь, в завис
разделяют н
ха иногда по
в основном
не входят ра
рой наблюда
и сделала сб
неучтенной п
Уязвимым
и другой кат
ставлению до
склад готово
документы,
¹ Такие хищ
чиняют все же з

изводство этого вида изделий в составе счета № 20 выделен отдельный аналитический счет. Общая сумма затрат по дебету этого счета за месяц составила 120,0 тыс. руб. Остаток незавершенного производства костюмов на начало месяца 6,0, на конец — 4,0 тыс. руб. Фактическая себестоимость всех выпущенных костюмов составляет здесь $(6 + 120 - 4)$ 122 тыс. руб. Если предположить, что на склад сдано из цеха 100 костюмов, то фактическая себестоимость одного изделия будет определена в 1220 руб. Допустим, что плановая себестоимость одного костюма установлена в 1250 руб. В этом случае за счет снижения себестоимости на 30 руб. по каждой единице изделия будет получена экономия в размере 30000 руб.

При всех достоинствах такой схемы, вызванных ее простотой, она с позиций сохранности собственности имеет серьезные недостатки. Любые неучтенные потери, включая потери от скрытого брака, даже хищений, в лучшем случае по уже указанным причинам здесь проявятся как производственный перерасход или занижение темпов увеличения сверхплановой экономии от снижения себестоимости продукции. Причины же таких тенденций всегда останутся достаточно многозначными. Даже в случаях нарушения или несовершенства технологии производства возможно успешное выполнение плановых заданий по снижению себестоимости, несмотря на множество невыявленных хищений продукции и других ценностей с производственных площадей цеха.

Хищения с производственных площадей, в свою очередь, в зависимости от состава преступной группы подразделяют на две категории. В первой — работники цеха иногда по сговору с работниками охраны¹ совершают в основном мелкие хищения. При этом в состав группы не входят работники склада готовой продукции. Во второй наблюдается участие работников склада, а иногда и отдела сбыта, в совершении хищений так называемой неучтенной продукции.

Уязвимым звеном преступной деятельности при той и другой категории хищений являются операции по составлению документов на передачу изделий из цеха на склад готовой продукции (сдаточные накладные и т. п. документы, прилагаемые к производственному отчету

¹ Такие хищения в случае их распространенности иногда приносят все же заметный материальный ущерб.

цеха), а для второй, кроме того, операции по оформлению расходных документов (счета-фактуры, товарно-транспортные накладные и т. п.). Эти документы обычно составляются в бухгалтерии отдела сбыта предприятия и служат основанием для отпуска продукции покупателям.

Уязвимость сдаточных накладных с позиций возможного выявления признаков преступлений состоит в том, что в обеих ситуациях количество продукции, оформленное этими документами, всегда меньше фактически произведенного. Соответственно при взаимном контроле может использоваться любая внутрипроизводственная, прежде всего технологическая документация (журналы отдела технического контроля, весовые книги, лабораторные журналы, журналы регистрации отдельных технологических операций), по которой можно установить фактический объем обработанной продукции на том или ином этапе технологического цикла производства. Уязвимость учетных операций по оформлению счетов-фактур, других документов на отпуск продукции покупателям с точки зрения выявления возможных несоответствий вызвана тем, что без преступного использования этих документов в целях маскировки хищений реализация неучтенной продукции со склада практически невозможна.

Счета-фактуры или товарно-транспортные накладные оформляются обычно в нескольких (3—5) экземплярах, регистрируются в журнале отдела сбыта с указанием реквизитов доверенности при получении товара представителем покупателя, номера договора, по которому реализуется продукция, способа транспортировки. Один экземпляр документа остается на складе предприятия-отправителя и прилагается к отчету заведующего складом; второй экземпляр передается в расчетный отдел бухгалтерии для оформления счет-платежного требования, третий поступает вместе с грузом на склад покупателя в качестве сопроводительного документа.

Возможны ситуации, когда число экземпляров увеличивается до 4 или 5. Тогда эти же документы (например, товарно-транспортные документы) используются также в качестве пропуска (один, четвертый экземпляр остается на проходной) и для учета расчетов с транспортной организацией (тогда еще один, в нашем случае

5-й экземпляр) передается водителем диспетчеру транспортного предприятия.

При реализации неучтенной продукции преступники вынуждены, как правило, либо оформлять временные (впоследствии уничтожаемые) экземпляры расходных документов, либо вносить в содержание этих документов какие-либо изменения.

Метод встречной проверки срабатывает здесь в случаях, когда уничтожаются или фальсифицируются не все, а только некоторые из экземпляров одного и того же документа. Так, если для вывоза неучтенной продукции без всякой регистрации в отделе сбыта выписано несколько экземпляров товарно-транспортной накладной, имеющих одинаковое содержание, а после вывоза продукции все экземпляры уничтожены, но один (на проходной завода или в транспортной организации) сохранился, то метод встречной проверки окажется эффективным.

Он будет эффективен и в ситуации, когда после вывоза неучтенной продукции в некоторые экземпляры накладных будут внесены последующие дописки, уменьшающие данные о расходе (например, дописки запятых между цифрами, отметки о якобы имевшем место возврате части продукции). Или произойдет подмена некоторых экземпляров документами, имеющими иное содержание, но хотя бы один из сохранившихся экземпляров сохранит свой первоначальный вид.

В тех же случаях, когда уничтожены или одинаково фальсифицированы одновременно все экземпляры одной и той же накладной, факт вывоза неучтенной продукции вместо встречной проверки может подтвердить метод взаимного контроля. Так, при уничтожении, подмене или фальсификации накладной факт ее существования либо первоначальное содержание могут быть установлены по записям в лабораторном журнале, где фиксируется контроль качества продукции в момент ее отгрузки (характерно для консервных заводов и некоторых других предприятий пищевой промышленности), либо по записям в книге регистрации пропусков, которая часто ведется вахтерами на проходной. При дальнейшем изучении сомнительных операций возможно обратиться и к документам внутрипроизводственного учета, с помощью которых нельзя подтвердить факт сбыта, но можно установить неполное оприходование по складу

фактически выработанной готовой продукции. Кроме неучтенной, на стадии реализации не исключаются и хищения учтенной (оприходованной по складу) готовой продукции.

Особенность выявления таких преступлений вызвана своеобразной локализацией подложных записей по видам учетной документации. Преступные связи с работниками производства отсутствуют. Подлог в документах о передаче продукции из цеха на склад (во всяком случае в экземплярах документов, приложенных к производственному отчету цеха) при хищениях учтенной продукции на практике не встречается. Подлог в расходных документах (завышение количества или качества отпускаемой продукции), маскирующий возникающие недостатки, выполняется либо по сговору с представителем покупателя, либо в расчете на его недосмотр.

Иными словами, многие хищения учтенной продукции либо вообще не связаны с подлогом в первичных документах, либо затрагивают их в части расхода. Обнаружение признаков этой категории преступлений обеспечивается методами фактической проверки: внезапными инвентаризациями на складе, контрольными фактическими проверками правильности оформления отгрузочных или других первичных расходных документов. Вместе с тем известны ситуации, когда хищения учтенной продукции маскируются не на уровне первичных документов, а путем подложных записей в синтетическом и аналитическом учете, что требует участия в преступлении соответствующих работников бухгалтерского аппарата. Суть подложных записей, маскирующих недостатки продукции, сводится в этих случаях к необоснованным отнесениям сумм со счета № 40 «Готовая продукция» на счет № 45 «Товары отгруженные» и в дебет счета № 46 «Реализация».

Как можно видеть из предложенной схемы проводок по учету реализации продукции (таблица № 23), в конечном итоге стоимость похищенных ценностей будет списана за учет уменьшения прибыли предприятия.

В приведенной схеме производственная себестоимость реализованной продукции, первоначально учтенная на счете 45, составила 800000, расходы по сбыту ее 30000, полная коммерческая себестоимость реализованной продукции, учтенная по дебету счета №46, — 830000 выруч-

С. 111

№	С. 111
1	Отгружена продукция
2	Поступила реализованная продукция
3	Списывается значение дохода реализации ст. 159 п. 1 ст. 250 НК РФ
4	Списываются расходы этой операции
5	Транзитный счет
6	результат
7	в конце месяца
8	сдается, выявляем результат
9	счит на ф. 1
10	результат
11	ка от реализации
12	900000, финансовый
13	счета № 46 за мес
14	При злоупотреблении
15	учетных записей
16	да подложных
17	завышение сумм
18	счета 40 (проводка
19	800000 будет указ
20	по счету № 40 бу
21	на складе готовых
22	ственное увеличен
23	Число проводок
24	Опущены проводки
25	дебету на сумму
26	ны проводки по

Схема проводок по учету реализации продукции¹

№№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма
1	Отгружена продукция покупателям по ее фактической себестоимости	45	40	800000
2	Поступила выручка от реализации этой продукции на расчетный счет (по продажным ценам)	51	46	900000
3	Списывается в уменьшение доходов от реализации стоимость отгруженных товаров, оплаченных покупателями	46	45	800000
4	Списываются расходы по сбыту этой же продукции	46	43	30000
5	Транзитный (оценочно-результатный) счет № 46 в конце месяца закрывается, выявленные на нем результаты переносят на финансово-результатный счет 80	46	80	70000

ка от реализации, учтенная по кредиту счета № 46, — 900000, финансовый результат, выявленный по кредиту счета № 46 за месяц, — прибыль 70000 руб.

При злоупотреблениях с использованием подложных учетных записей по учету реализации возможны два вида подложных (бездokumentных) проводок. Во-первых, завышение сумм проводок по дебету счета 45 и кредиту счета 40 (проводка № 1). Например, вместо суммы 800000 будет указано 850000, в результате чего остаток по счету № 40 будет занижен, чтобы скрыть недостачу на складе готовых изделий. Однако это вызовет искусственное увеличение остатка по счету № 45, где в стои-

¹ Число проводок из методических соображений сокращено. Опущены проводки, связанные с коммерческими расходами (когда дебетуется на сумму фактических расходов счет № 43), не показаны проводки по учету возвратной тары и некоторые другие операции.

мости товаров отгруженных будет скрываться ущерб от этой недостачи.

Во-вторых, завышение суммы проводки № 3. Например, вместо суммы 800000 в этой проводке (дебет счета № 46, кредит счета № 45) будет указано 850000. В этом случае сумма хищения (50000) со счета № 45 будет перечислена в дебет счета № 46. Это, в свою очередь, изменит остаток, определяющийся в конце месяца по счету № 46. Остаток по кредиту этого счета составит уже не 70, а только 20 тыс. руб. Сумма проводки № 5 в данном случае также будет составлять уже не 70,0, а 20,0 тыс. руб., и по отчетности предприятия прибыль от реализации окажется меньше именно на стоимость похищенной со склада продукции.

Таким образом, в экономическом отношении уязвимым звеном в операциях, связанных с реализацией продукции, является существенная разница между себестоимостью продукции и ее продажными ценами. С позиций учетных операций наиболее уязвимыми здесь являются записи в синтетическом и аналитическом учете № 45 «Товары отгруженные». Необоснованные записи, в том числе и механическое завышение сумм в оборотах по этому счету, могут быть способом списания ущерба за счет разницы между стоимостью и себестоимостью одной и той же реализованной продукции.

При оценке состояния сохранности отношений собственности на предприятиях промышленного производства необходимо учитывать обязательность и механизм влияния ущерба, причиняемого преступлением, на учетные показатели производственной себестоимости выпускаемой продукции (при неполном ее оприходовании) по дебету счета № 20, производственной (по дебету счета № 45) и полной (по дебету счета № 46) себестоимости реализованной продукции.

Кроме оценки этих показателей, при прогнозировании преступлений требуется принимать во внимание реальное состояние защитных функций учета важнейших хозяйственных операций. Из схем синтетического учета наибольшее значение имеет здесь действующая система определения производственной себестоимости по счету № 20, степень ее достаточности для своевременного определения фактических недостатков незавершенного производства. Изучая защитные функции учета, особенно важно оценить их реальное состояние применительно к

счету № 60 («Материалы в пути») и по счету № 45 («Товары отгруженные»)¹. Отсутствие или запущенность учета по этим счетам следует рассматривать как одно из условий, которые будут способствовать возникновению преступлений, а подложные записи по счетам — как сигнал о злоупотреблениях, совершенных с участием работников бухгалтерского аппарата.

§ 2. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СОВХОЗАХ, КОЛХОЗАХ И ЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Сельское хозяйство отличается от промышленности сезонностью производства и своеобразием видов выпускаемой продукции. Это вызывает ряд особенностей в организации бухгалтерского учета. В сельском хозяйстве используются некоторые не применяемые в промышленности счета (11 «Животные на выращивании и откорме, 10/8 «Семена и корма» и др.). Отдельные одноименные с промышленностью счета отражают специфические для сельского хозяйства виды средств и источников их формирования. Так, в состав основных средств совхозов и колхозов входит продуктивный и рабочий скот. Единый в промышленности счет № 20 «Основное производство» в сельском хозяйстве подразделяется на три субсчета — 20/1 «Растениеводство», 20/2 «Животноводство», 20/3 «Промышленное производство и подсобные промыслы».

В связи с сезонным характером производства по сравнению с промышленностью меняется режим использования счетов, учитывающих хозяйственные процессы. Фактическая себестоимость единицы продукции растениеводства может быть определена в сельском хозяйстве лишь в конце календарного года, после определения объема собранного урожая по видам возделываемых культур. По этой же причине до конца года не удастся закрыть транзитные счета, распределить по видам продукции накопившиеся за год косвенные издержки про-

¹ В промышленности допускается схема учета реализации без использования счета № 45 с заменой его счетом № 62. Такая схема показана в следующем параграфе. В этом случае аналогичные требования предъявляются к порядку ведения счета 62.

изводства, определить финансовый результат процесса реализации.

Поэтому в квартальных балансах совхозов и колхозов счета №№ 20/1, 20/2, 20/3, 46 в отличие от промышленности фигурируют в активе (по сумме произведенных затрат) и в пассиве (по сумме фактических поступлений, доходов), а счета №№ 25, 26, 46 закрываются только в конце года. Вызванное этим своеобразие квартального баланса можно проследить на примере таблицы № 24.

Из таблицы видно, что общая сумма прямых затрат на растениеводство составила с начала года 800 тыс. руб., выход же этой продукции по плановым ценам за 1-е полугодие равен всего 320 тыс. руб., по животноводству соответственно 700 и 620 тыс. руб., по промышленному производству — 160 и 360 тыс. руб. Кроме того, общая сумма косвенных издержек производства, показанная нарастающим итогом на счетах 25 и 26, составляет 530 тыс. руб., что после их распределения по видам производств увеличит сумму фактических затрат по всем трем субсчетам счета № 20.

При анализе этих уточнений показателей субсчетов счета № 20 напрашиваются следующие выводы. Рентабельность растениеводства в данном совхозе определить невозможно, т. к. по состоянию на 1 июля в каждом хозяйстве имеется незавершенное производство в виде неубранных посевных площадей. Поэтому значительный дебетовый остаток по счету № 20/1 ($800 - 320 = 480$) вполне объясним.

Этого нельзя сказать о счете 20/2. Незавершенное производство в животноводстве всегда отсутствует. По данным баланса видно, что фактические прямые затраты по животноводству составили с начала года 700 тыс. руб. (без учета необходимой доли косвенных расходов). Выход же продукции животноводства по плановым ценам составил всего в денежном выражении 620 тыс. руб. Можно заключить, что если не произойдет кардинальных изменений, то фактическая себестоимость продукции животноводства к концу года окажется выше плановой, и хозяйство потерпит от этого существенные убытки.

Иной вывод можно сделать на основе данных счета 20/3. Видно, что при всех условиях промышленное производство или подсобные промыслы данного хозяйства работают достаточно рентабельно и смогут перекрыть

31	Осн. средства
12	Дебиторская задолженность
11	Животноводство
1	Растениеводство
20/2	Животноводство (затраты)
20/3	Промышленное производство
25	Общепроизводственные расходы
26	Общехозяйственные расходы
40	Готовая продукция
46	Реализация (ходы)
70	Касса
71	Расчетный счет в банке
62	Расчеты с поставщиками и заказчиками
71	Расчеты с покупателями
76	Расчеты с прочими дебиторами
80	Убытки
81	Использованные прибыли
	Итого.

Таблица 24

Баланс совхоза на 1 июля (сокращенный) в тыс. руб.

Актив			Пассив		
№	Наименование	Сум- ма	№ сч.	Наименование	Сум- ма
01	Основные средства	2000	85	Уставный фонд	2800
10	Материалы	330	02	Износ основных средств	300
11	Животные на выращивании и откорме	600	20/1	Растениеводство (выход продукции)	320
20/1	Растениеводство (затраты)	800	20/2	Животноводство (выход продукции)	620
20/2	Животноводство (затраты)	700	20/3	Промышленное производство и подсобные промыслы (выпуск продукции)	360
20/3	Промышленное производство и подсобные промыслы (затраты)	160	46	Реализация (поступления)	1620
25	Общепроизводственные расходы	340	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	70
26	Общехозяйственные расходы	190	62	Расчеты с покупателями и заказчиками	110
40	Готовая продукция	30	70	Расчеты с персоналом по оплате труда	190
46	Реализация (расходы)	1600	76	Расчеты с разными кредиторами	30
50	Касса		80	Прибыли	150
51	Расчетный счет в банке	140	90	Краткосрочные ссуды банка	550
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	10			
71	Расчеты с подотчетными лицами	80			
76	Расчеты с разными дебиторами	30			
80	Убытки	20			
81	Использование прибыли	90			
Итого:		7120	Итого:		7120

предполагаемые убытки от производства животноводческой продукции.

От реализации продукции в текущем году хозяйство имеет незначительную прибыль — всего 20 тыс. руб. (с остаток по счету 46 показан на балансе в развернутом виде), что может быть связано с большими потерями на стадии ее хранения и сбыта. С другой стороны, при отрицательных показателях фактической себестоимости продукции этот показатель в конце года может стать еще более негативным.

Подобный анализ доступен любому работнику органов внутренних дел. Как видим, его результаты могут быть учтены для определения дальнейших направлений поисковой работы. Так, для данного хозяйства наиболее уязвимым участком деятельности, судя по балансу, является производство животноводческой продукции. Углубляя исследование, часто с помощью специалистов переходят к изучению данных аналитического учета по соответствующим синтетическим счетам. Данные аналитического учета по счету 20/2 помогут установить, по какой именно отрасли животноводства (скотоводство, пчеловодство и т. п.) наметилось наибольшее удорожание продукции, какие именно виды затрат особенно возросли. Отдельно можно рассмотреть сомнительные операции (например, приобретение в качестве кормов для скота стандартной рыбы в магазине потребкооперации) и подвергнуть их дальнейшему изучению.

Среди других приведенных в таблице счетов выделим счета № 62 и 76, на которых, в отличие от промышленности, учитываются некоторые специфические виды хозяйственных операций.

Значительное место в оборотах на счете 62 в сельском хозяйстве занимают расчеты с заготовительными организациями. Последние в одних случаях выступают как дебиторы, в других как кредиторы данного сельскохозяйственного предприятия. Иными словами, счет № 62 является активно-пассивным. Данные аналитического учета по счету № 62 используют для получения сведений об объеме таких оборотов, для определения заготовительных организаций, в данный момент являющихся должниками предприятия, а также авансировавших его в счет последующих поставок продукции.

Использование счета № 62 для расчетов с заготовительными организациями позволяет не применять в у

те реализации счет № 46 «Товары отгруженные». Схема проводок по учету выпуска и реализации продукции имеет в сельском хозяйстве следующий вид (цифры условные в т. р.):

1. Оприходован приплод молодняка и привес животных на откорме (в плановых ценах)	11 20/2 300
2. Оприходована иная продукция животноводства (шерсть, молоко и др.) также в плановых ценах	40 20,2 150
3. Оприходована продукция растениеводства (плановые цены)	40 20/1 180
4. Сданы молодняк и животные на мясокомбинат (плановая себестоимость)	46 11 300
5. Принят скот на приемный пункт мясокомбината по сдаточным ценам	62 46 320
6. Поступили деньги от мясокомбината на расчетный счет хозяйства	51 62 320

Как видим, функции аналитического учета по счету 45, контролирующего в промышленности расчеты с покупателями, здесь выполняет специфический учет по счету 62. Следовательно, при аналогичных с промышленным сектором злоупотреблениях, когда работники бухгалтерии умышленно не предъявляют счета покупателям за сдачную продукцию, в сельском хозяйстве будут занижены суммы проводок, указанные под №№ 5 и 6, что окажет негативное влияние на конечные финансовые показатели работы хозяйства.

Записи по счету № 76 в сельскохозяйственном учете отражают, кроме аналогичных с промышленностью, еще два вида часто фальсифицируемых хозяйственных операций.

Сюда входит приобретение у индивидуальных сдатчиков молодняка, животных для пополнения собственного продуктивного стада, последующей сдачи в заготовительные организации, а также покупке иных видов сельскохозяйственной продукции (шерсть, молоко, овощи, картофель и др.). В тех случаях, когда расчеты с гражданами производятся через кассу или путем перечисления в сберегательный банк, необходимые данные о таких операциях получают из аналитического учета по счету № 76, где для расчетов с каждым индивидуальным сдатчиком открывают отдельный лицевой счет (исключение

составляют операции по закупкам из подотчетных сумм, учитываемые на счете № 71).

Вторая группа уязвимых операций связана с реализацией сельскохозяйственной продукции владельцам индивидуальных хозяйств. В случае приобретения семян, кормов, молодняка, животных и птицы покупатель (представитель кооператива, арендатор и др.) вносит в кассу хозяйства необходимую сумму денег (проводка дебет счета 50, кредит счета 76 с отражением по лицевому счету соответствующего кредитора). На основании требования или иного документа после подтверждения факта оплаты покупатель получает приобретенные ценности на складе или на ферме хозяйства (дебет счета 76 — лицевой счет данного гражданина, кредит счета 46 или 48, с одновременным списанием отпущенных ценностей по учетным ценам по дебету тех же счетов реализации).

При выявлении преступлений на сельскохозяйственных предприятиях записи по счету № 76 имеют двойное значение. Записи, не обоснованные документами или не соответствующие им по содержанию, могут быть признаком, а позднее доказательством преступных действий бухгалтера по маскировке совершенных хищений. С другой стороны, при отсутствии такого разрыва они могут изучаться с позиций относительной распространенности уязвимых операций, для сужения круга поиска, вероятно, подложных первичных документов.

Механизм преступных действий бухгалтера по маскировке хищений путем свертывания остатков по активным и пассивным аналитическим счетам внутри активно-пассивного счета № 76 в общих чертах показан в предыдущем параграфе.

В сельском хозяйстве по сравнению с промышленностью спектр таких действий бухгалтера может оказаться более широким. При рассматриваемых операциях за счет завышения разного рода расходов бухгалтер должен создавать в качестве резерва для хищения искусственную кредиторскую задолженность (например, при хищениях денег, якобы выплаченных сдатчику за принятый молодняк) или списывать возникающую в результате преступления нереальную дебиторскую задолженность по этому счету путем составления бездокументных проводок.

Бухгалтер совхоза С. по сговору с кассиром похищал часть наличных денег, поступающих от владельцев ин-

дивидуальных хозяйств за приобретаемый ими молодняк птицы. В то же время требования (расходные ведомости) составлялись и передавались на ферму в полном объеме. В этой ситуации сумма проводки (дебет счета 50, кредит счета 76) по кассовым операциям (ввиду неоприходования денег) всегда была ниже суммы взаимосвязанной проводки, составляемой на основе отчета птицефермы (дебет счета 76, кредит счета 46). Поскольку сговора с работниками фермы бухгалтер не имел, то возникающий разрыв (нереальный дебетовый остаток по счету 76) он списывал бездокументной проводкой в дебет счета общехозяйственных расходов (дебет счета 26, кредит счета 76).

В тех случаях, когда преступления совершаются по сговору между бухгалтером и материально ответственными лицами, разрыва между данными учета по счету 76 и документами может не возникнуть. Но тогда появляется возможность обнаружить подлог, анализируя не собственно денежные, а взаимосвязанные с ними хозяйственные операции¹.

Предположим, что в рассматриваемой ситуации в состав преступной группы входят и работники птицефермы. Разрывы в учете в таком случае могут не возникнуть: экземпляры ведомостей или требований, переданные на ферму, также оказались бы уничтоженными. Но тогда изменился бы и предмет хищения. Им становится сельскохозяйственная продукция, в данном случае молодняк птицы, учитываемый на счете 11. При дальнейшем анализе, выявив опросом покупателей факты неоприходования денег, пришлось бы устанавливать способ сокрытия недостачи молодняка птицы либо другой продукции непосредственно на животноводческой ферме, в полеводческой бригаде и т. п. Для этой цели обращаются к первичным документам по учету поступления и расхода продукции сельскохозяйственного производства.

Наибольшие особенности по сравнению с промышленностью имеет здесь документооборот по учету продукции растениеводства и животноводства.

Важнейшими первичными документами в растение-

¹ Еще раз отметим, что здесь и далее идет речь о преступлениях, специфичных для сельского хозяйства. Хищения денежных средств под видом выплаты заработной платы, депонентских сумм подробно рассмотрены ранее.

водстве являются реестр отправки зерна и другой продукции и путевка на вывоз продукции с поля. Они применяются для оформления отправки продукции на токи или в кладовые собственным транспортом. Реестры выписываются в трех экземплярах: первый получает комбайнер, второй — шофер, третий — заведующий током (складом). Комбайнер и шофер указывают в своих экземплярах бункерную массу зерна и обмениваются взаимными расписками. Заведующий током (кладовой) записывает после взвешивания во второй и третий экземпляры фактическую массу зерна и получает расписку комбайнера, подтверждающую сдачу продукции.

На зернотоке (складе) составляются реестры приходных и расходных документов и сводные ежемесячные ведомости движения продукции. Реестр документов на выбытие продукции применяется для учета отправки продукции с токов на элеватор, склад и другие места хранения. Ведомость движения зерна и другой продукции ведет заведующий током (зернохранилищем). Она составляется на основании накладных или товарно-транспортных накладных. Ежедневно в нее записывают из реестров данные о поступлении продукции на ток, о результатах сортировки, о сдаче зерна государству, засыпке на семена и др., указывают остатки продукции на начало и конец дня и также ежедневно вместе с первичными документами передают в бухгалтерию.

Кроме перечисленных документов в растениеводстве используются различные акты на сортировку, переработку продукции, акты приемки грубых кормов, дневники поступления продукции (на фрукты, ягоды, овощи), приходные и расходные накладные.

Первичный учет продукции животноводства организуется в зависимости от вида контролируемых операций. Журнал учета надоя молока ежедневно заполняется заведующим молочно-товарной фермой. Сведения о надоемном молоке записываются в журнал после каждой дойки, что подтверждают доярки своими подписями. По истечении 15 дней журнал вместе с документами на сданное заготовительным организациям (молокозаводам, магазинам и др.) и израсходованное на внутрихозяйственные нужды молоко сдают в бухгалтерию. Периодически на фермах проводят контрольные дойки коров. Надоемное при этом молоко записывают в журнал с пометкой «контрольная дойка».

Ежемесячно заведующий фермой составляет ведомость движения молока. В ней указывают приход молока за сутки, расход и остаток на конец дня, процент жира в молоке. При отправке молока и молочной продукции выписывают накладные, молоко, используемое на выйку молодняка, списывают по ведомости расхода кормов. Остальная продукция животноводства, получаемая на фермах (яйцо, шерсть и т. д.) оформляется актом настрига шерсти, дневниками поступления сельскохозяйственной продукции с фермы, другими специализированными документами.

Документы по движению молодняка животных и животных на откорме отражают все изменения в количестве, массе и стоимости продукции. Акт на оприходование приплода животных составляет заведующий фермой в двух экземплярах в день получения приплода. По акту приходят новые семьи пчел, полученные при роении, и вывод молодняка птицы. В акте указывают кличку или номер матки, количество голов и массу родившихся животных, инвентарный номер, породу, масть и за кем закреплены животные. Показатели актов отражают в зоотехническом учете и в книге учета движения животных и птицы, после чего документы передают в бухгалтерию.

Перевод животных из группы в группу оформляется актом перевода. Ведомость взвешивания животных составляет зоотехник или заведующий фермой при периодических и выборочных взвешиваниях для определения привеса, а также при поступлении и выбытии животных. Данные ведомостей заносят в книгу учета движения животных и птицы, а отчет о движении скота и птицы на ферме используют затем для составления расчета по определению привеса, который составляет зоотехник.

Молодняк животных, приобретенный в других хозяйствах, приходится на основании счетов поставщика и приемосдаточных актов. Молодняк, закупленный у индивидуальных владельцев по договорам контрактации, также оформляется специальным актом, где факт приемки скота подтверждается подписями работников фермы. Отправку и перевозку животных и птицы на заготовительные пункты оформляют товарно-транспортными накладными. Составляют их в 3-х экземплярах, к ним обязательно прилагается ветеринарное свидетельство, а при продаже (приобретении) племенного молодняка также и карточки племенного учета.

При забое, вынужденной прирезке, падеже, выбраковке составляют акт на выбытие животных и птицы, в которой указывают причины выбытия. Утверждает же его руководитель хозяйства. Накладную на оприходование по складу продуктов забоя прикладывают к акту. Ежемесячно по записям в книге заведующий фермой составляет отчет о движении скота и птицы, который вместе с приложенными к нему документами сдает в бухгалтерию.

Документальное оформление прихода и расхода сельскохозяйственной продукции имеет две главные особенности, усиливающие защитные функции учета:

— документы на оприходование продукции, как правило, используются и для начисления сдельной заработной платы, что объективно затрудняет внесение в них заведомо ложных сведений;

— в составлении многих приходных и расходных документов участвуют работники производственного персонала и рабочие основного производства (агроном, звеньевой, зоотехник, чабан, доярка, скотник и др.), что также должно затруднять совершение подлога.

С учетом особенностей оформления рассмотренные документы используются в практике ОВД при решении следующих задач:

— для выявления недостатков в первичном документообороте, способствующих возникновению преступлений. При этом надо учитывать, что под видом формальных нарушений (отсутствие подписей отдельных лиц, непроставление качественных показателей и др.) могут скрываться умышленные преступные действия, направленные на нейтрализацию защитных функций учета;

— для выявления подлога в других взаимосвязанных документах (в этих целях используются документы, которые не подвергались фальсификации);

— для определения круга лиц, участвующих в преступлении (используется та часть документов, в которых выявлены подложные сведения).

Если первая задача решается с использованием принципов формальной и нормативной проверки, то две другие реализуют в основном с помощью встречной проверки и метода взаимного контроля документов.

Встречная проверка по внутренним документам возможна при сложной структуре хозяйства, когда переведенные на хозяйственный расчет его отдельные звенья

фермы, цеха, арендные звенья и т. п.) ведут самостоятельный (пусть и упрощенный) учет производственных операций. При таких структурах многие первичные документы оформляют в нескольких экземплярах, а изменение показателей в некоторых из них может стать одним из способов маскировки преступлений.

Передача собранной продукции садоводческой бригадой виноградарского хозяйства в соковый цех этого же хозяйства оформлялась накладными, где указывался сорт и вес винограда. Каждая накладная составлялась приемщиком цеха в двух экземплярах. Один оставался в цехе, другой передавался бригадиру и прикладывался к его отчету. По сговору с бригадиром приемщик оформлял экземпляры накладных в разных вариантах. В бригаду передавался экземпляр, соответствующий действительности, в цех — содержащий ложные сведения. Не отличаясь по общему весу винограда, экземпляры накладных имели расхождения по данным о его сортности. В подложном экземпляре удельный вес особо сочных сортов всегда намного занижался, за счет чего в цехе создавалось значительное количество неучтенного сока.

Взаимный контроль при выявлении преступлений, совершаемых внутри хозяйства, сводится главным образом к сличению бухгалтерских документов с документами (в т. ч. книгами, журналами и т. п.) агротехнического, зоотехнического и ветеринарного учета. Такой подход может быть эффективным и при отсутствии каких-либо несоответствий во всей цепи взаимосвязанных документов.

Заведующий фермой при оформлении операций по забою скота на внутрихозяйственные нужды применял обратную последовательность составления документов и таким путем маскировал совершение хищения.

После забоя нескольких голов скота часть полученного мяса он продавал за наличный расчет населению и полученную выручку присваивал. Оставшуюся часть мяса сдавал по назначению в столовую совхоза, где оформлялась приходная накладная. Один из экземпляров накладной заведующий фермой прилагал к своему отчету. Акт на забой с указанием фактического количества полученного мяса составлялся им задним числом после получения накладной от столовой. Фактическое количество мяса в акте совпадало с указанным в наклад-

ной. Однако, кроме выхода мяса в акте указывается и живой вес забиваемого скота, который (учитывая действующие нормативы выхода) заведующий фермой должен был резко занижать по сравнению с фактическим. В этой ситуации разрыва между бухгалтерскими документами, отражавшими движение мяса, не возникало. Однако, обратившись к ведомостям взвешивания животных, которые составлялись в данном хозяйстве зоотехником, удалось установить заметные расхождения. Живой вес указанных в акте животных был на 30—50 % ниже зафиксированного в ведомости при относительно небольших (5—10 дней) интервалах времени между датой взвешивания и датой забоя. Найденные разрывы были использованы в дальнейшем в качестве одного из доказательств совершенного преступления.

Многие совершенные внутри хозяйства хищения продукции в отличие от рассмотренных маскируются с помощью представителей других организаций, сопровождаясь подлогом не только во внутренних, но и во внешних для данного хозяйства первичных учетных документах.

Среди взаимосвязанных предприятий, документы которых часто используются при выявлении хищений, совершаемых внутри совхозов и колхозов, следует выделить заготовительные организации (приемные пункты предприятий перерабатывающей промышленности, кооператоры потребительской кооперации и др.). Последовательному анализу при таких совместных преступлениях подвергают следующие группы документов:

1. Документы по учету выхода готовой продукции (реестры поступления продукции с поля, журнал учета надоя молока и др.).

2. Документы хозяйств, оформляющие закупку продукции для последующей сдачи ее в заготовительные организации (акты закупки скота у населения, ведомость закупки молока и т. п.).

3. Сопроводительные документы хозяйств, оформляющие доставку продукции в заготовительные организации. Такие документы — сдаточные накладные, товарно-транспортные накладные и др. — оформляются в 2—3 экземплярах, один из которых остается в делах хозяйства, а другой в делах заготовительной организации.

4. Приемные квитанции, оформляемые работниками

заготовительной организации в 3-х экземплярах: один остается в заготовительной организации, второй передается в органы статистики, а третий поступает в хозяйство.

5. Документы внутрипроизводственного учета заготовительной организации, отражающие движение закупленной продукции (данные пропускной системы, весовые, лабораторные журналы и т. п.).

6. Документы, оформляющие безналичные расчеты заготовительных организаций со сдавшими продукцию хозяйствами и записи бухгалтерского учета, отражающие эти расчеты.

В ряде случаев круг исследуемых документов может быть расширен. Дополнительно используют путевые листы и другие документы транспортных организаций, данные статистических органов и местных органов власти. В последнем случае имеются в виду сведения о наличии в индивидуальном владении конкретных лиц скота, посевов и т. п. объектов для определения их достаточности с целью сдачи соответствующих объемов продукции совхозу и колхозу.

Эти хищения обычно совершаются внутри хозяйства и их предметом могут быть денежные средства, якобы израсходованные на закупку продуктов у населения (подлог в документах 2-й группы), либо собственная продукция, которая якобы была сдана в заготовительную организацию (зерно продано в индивидуальном секторе для корма скота, но отмечено как сданное на элеватор).

При такой организации преступных взаимосвязей работники системы заготовок должны обеспечивать две главнейших позиции — подтвердить факт якобы имевшей место приемки продукции и создать условия для сокрытия возникающих недостатков за счет нарушения учетного процесса, а также путем использования технологических особенностей поступающего сельскохозяйственного сырья. В качестве поискового приема по данной категории преступлений иногда оказывается эффективной встречная проверка экземпляров приемных квитанций, находящихся в делах хозяйства с экземплярами, имеющимися в заготовительной организации.

Практике известно два типичных несоответствия, выявляемых в ходе такой проверки:

— отсутствие экземпляра квитанции в заготовительной организации;

— несоответствие количественных и качественных показателей в разных экземплярах квитанций при совпадении итоговой денежной суммы.

Первое несоответствие указывает на возможность хищений денежных средств, совершенных совместно работниками заготовительной организации и работниками хозяйства. Участие бухгалтера заготовительной организации в таком относительно редком по способу совершения преступлении является обязательным. Источник хищения (поскольку факт сдачи продукции является фиктивным) и здесь общий для всех «бухгалтерских» преступлений: невостребованная кредиторская задолженность (перечисленная сдатчику сумма будет отнесена на ненадлежащие счета аналитического учета по счету № 60) или собственная прибыль организации (сумма вместо счета № 60 относится в дебет какого-то другого синтетического счета, чаще всего в дебет счета «Транспортно-заготовительные расходы»).

При выявлении хищений в одном из совхозов Казахстана установили, что бухгалтер и бригадир хозяйства составили подложные акты на закупку 86 голов скота у населения, а деньги, якобы уплаченные сдатчикам, присвоили совместно с главным бухгалтером мясокомбината К. Со своей стороны К. оформил для своих сообщников бестоварную приемную квитанцию на 86 голов и произвел перечисление 40 тыс. руб. совхозу за якобы сданный скот. Квитанция была выписана в 3-х экземплярах, один из них уничтожили, второй остался в делах совхоза, а третий поступил в местное статистическое управление.

В ходе расследования этого дела подвергли встречной проверке все аналогичные операции. В 12 закрепленных за комбинатом районах, в статистических управлениях изъяли экземпляры квитанций на сдачу скота от хозяйств. К встречной проверке привлекли экземпляры квитанций, сохраненные на мясокомбинате и в хозяйствах. В результате проверки расчетов из 187 проверенных организаций было выделено 20, которые числились сдатчиками скота, но не проходили по учету комбината. Установлено также, что этим способом К. совместно с

работниками 21 хозяйства похитили денежных средств на сумму более 400 тыс. руб.

Второй тип несоответствий более многозначен. Он может указывать:

— на признаки способа изъятия продукции, совершаемого по сговору между работниками хозяйства и заготовительной организации;

— на признаки действий по сокрытию недостачи продукции (созданию резерва) собственно в заготовительной организации как путем обмана сдатчиков, так и за счет нарушения технологии производства.

Иначе говоря, в конкретных ситуациях одни и те же несоответствия могут быть признаками как той, так и другой группы преступных деяний.

Работники плодоконсервного комбината, принимая огурцы от работников хозяйства, по сговору с ними оформляли приемные квитанции в двух разных вариантах. В экземплярах, остающихся в хозяйстве и передаваемых в статистическое управление, отмечались правильные данные.

Например, 5 т огурцов на сумму 40 тыс. руб. (средняя цена при фактической сортности 8 руб. за 1 кг), в экземпляре, переданном в статуправление; а в экземпляре, остающемся на приемном пункте комбината, — 4 т тоже на 40 тыс. руб. (за счет завышения сортности средняя цена составила 10 руб.). При этой схеме подлога часть продукции (в нашем примере 1 т), не поступая на комбинат, сбывалась как неучтенный товар в местной торговой сети.

В рассмотренном примере разрыв в документах объяснялся первой из двух возможных причин. Но он указывал также (если фактическая сортность по данным комбината была завышена) на возможные дальнейшие действия по преступному использованию технологических процессов. Более того, аналогичный подлог мог быть выполнен работниками комбината без сговора с работниками данного хозяйства и сопровождаться занижением данных о фактической сортности огурцов в экземпляре, оставшемся в сдавшей эту продукцию организации.

Многозначность объяснений может быть уменьшена путем последовательного сличения всех групп взаимосвязанных документов хозяйств и заготовительных организаций. Так, в рассмотренной ситуации полезно сопоста-

вить сдаточные документы, оформленные хозяйством, внутрихозяйственными документами по учету выхода продукции (дневники поступления продукции с поля), а затем сдаточные документы с приемными квитанциями. Разрыв между двумя первыми группами документов может указывать на сговор работников хозяйства и заготовительной организации, разрыв же между второй и третьей (жирность молока по отчету фермы и сдаточными документами совпадает и всегда выше, чем по приемным квитанциям) более типичен для действий по обману сдатчиков в целях создания резерва сырья в заготовительной организации.

В большинстве случаев встречная проверка квитанций в условиях сговора заинтересованных лиц положительных результатов не дает. В этом смысле более эффективен метод взаимного контроля. Данный метод применяют как дополнительный к встречной проверке (что показано в пояснении к примеру), так и в качестве основного приема поиска признаков и документальных доказательств преступления.

Здесь могут использоваться все шесть групп перечисленных документов, причем выбор конкретных частных приемов анализа всегда будет определен данными о способе преступления.

Так, если известно, что приемщик зерна на элеваторе по сговору с водителем сделал отметку в товарно-транспортной накладной о приемке фактически не поступившего зерна, то эта накладная и оформленная на ее основе квитанция могут быть сопоставлены с документами внутрипроизводственного учета на самом элеваторе. Если удастся установить, что данные накладной, включая ее номер, номер автомашины и т. д., вообще не зарегистрированы в лабораторном и в весовом журнале либо дописаны в этих журналах в разное время дня, между строк и т. п., то найденные несоответствия помогут установить и факт события преступления.

В заключение рассмотрим особенности выявления преступлений, совершаемых работниками заготовительных организаций без участия представителей колхозов и совхозов. В этих ситуациях кроме уже перечисленных используются документы, оформляющие закупку сельскохозяйственной продукции в индивидуальном секторе работниками самой заготовительной организации: закупочные ведомости, приемные квитанции, а также

денежные (кассовые и банковские) документы, оформляющие расчеты с гражданами за принятую продукцию.

Закупочные ведомости составляются в одном экземпляре и используются заготовителями одновременно для приемки продукции и для расчета с индивидуальными сдатчиками наличными деньгами, полученными для этой цели заготовителем под отчет из кассы организации. В закупочной ведомости указывают фамилию сдатчика, количество принятой продукции, сумму выданных денег, проставляют подписи лиц, сдавших продукцию и получивших деньги. Закупочные ведомости заготовители прикладывают к своим авансовым отчетам, а закупленную продукцию по накладной сдают на склад заготовительной организации.

Такие операции с позиций сохранности денежных средств являются особенно уязвимыми. Наиболее критична здесь ситуация, когда заготовленная продукция приобретает у населения по ценам, превышающим продажные, и отправляется покупателям (например, в розничную торговую сеть), минуя склад самой заготовительной организации.

Приемные квитанции составляются на имя каждого сдатчика в двух экземплярах и заменяют собой закупочные ведомости при условии расчетов через кассу заготовительной организации или путем перечисления на лицевые счета сдатчиков в сберегательном банке. Квитанции оформляются заготовителями при закупках на выезде или работниками приемных пунктов, при закупках по месту нахождения заготовительной организации. Один экземпляр квитанции прикладывается к материальному отчету этих работников в качестве приходного документа, определяющего количество принятой продукции, другой экземпляр остается на руках у индивидуального сдатчика.

Заготовитель или заведующий приемным пунктом составляет реестр квитанций, также прилагаемый к отчету. В реестре указывается номер квитанции, фамилия, имя, отчество каждого сдатчика, сумма денег, причитающаяся ему к выдаче. На основе реестров в бухгалтерии составляется платежная ведомость, по которой индивидуальные сдатчики получают наличные деньги в кассе организации. Если расчеты производятся безналичным путем, то в реестре квитанций указывается номер

лицевого счета данного сдатчика в соответствующем сберегательном банке.

Подлог в этих документах — оформление фиктивных закупок у населения, включение в денежные документы фамилий подставных и вымышленных лиц — достаточно характерны для рассматриваемой категории преступлений. Выявление признаков такого подлога, в том числе и документальным путем (использование данных местных органов власти, сведений о месте прописки определенных лиц, справок ветеринарных учреждений о дате забоя, мясоконтрольных станций о фактах продажи на колхозном рынке скота, имевшегося во владении конкретного лица и др.) обычно не вызывает затруднений.

Сложнее использовать документы при установлении способа создания резерва, позволяющего изымать денежные средства под видом закупок продукции у населения, не создавая в своем подотчете недостачу самой этой продукции. Заготовитель, не вступая в сговор с другими работниками своей организации, может создавать в своем подотчете количественные и суммовые излишки двумя основными способами: путем обмана сдатчиков по количественным и качественным показателям, а также путем приобретения продукции по ценам, меньшим по сравнению с указанными в подложном закупочном документе. Второй способ включает в себя приобретение похищенной с полей продукции, приобретение продукции у сдатчиков по низким ценам с последующей подменой документов, скупку продукции на предприятиях торговли (когда закупочные цены превышают розничные).

Документальные данные при установлении всех разновидностей второго способа, как правило, имеют лишь ориентирующее значение. Они становятся доказательствами недостачи только в совокупности со свидетельскими показаниями или иными фактическими данными, отражающими действительный источник поступления якобы правомерно закупленной сельскохозяйственной продукции.

Что касается первого способа, то при его установлении иногда срабатывает встречная проверка: сопоставление экземпляров квитанции, оставшейся на руках у сдатчика, с экземпляром, приложенным к отчету заготовителя.

Принимая шкурки кроликов от населения, заготовитель пушнины в своем экземпляре квитанции занижал их фактическое количество, сохраняя для обоих экземпляров одинаковую итоговую денежную сумму. При получении денег через сберкаассу индивидуальные сдатчики претензий к заготовителю, естественно, не имели. Сэкономленное за счет занижения сортности в оставляемом сдатчику экземпляре количество кроличьих шкурок использовалось затем заготовителем для сокрытия хищений других видов поступающего меха или денежных средств. В первом случае, например, он принимал у сдатчика мех куницы, а в своем экземпляре квитанции указывал вместо него необходимое число кроличьих шкурок. Во втором оформлял бестоварную приемную квитанцию на имя своих ближайших родственников, где фиксировалось как принятое, «сэкономленное» путем обмана других сдатчиков соответствующее число кроличьих шкурок.

В подобных ситуациях разночтения в экземплярах квитанций помогают одновременно установить как источник хищений (количество и качество, сэкономленное в момент приемки), так и бестоварность документов (приемных квитанций), оформленных на имя подставных лиц.

При участии в преступлении других, кроме заготовителя, работников организации (начальника цеха предубойного содержания скота на мясокомбинате, заведующего складом заготовительной конторы и др.) виды возможных источников хищений заметно расширяются. В качестве таковых могут использоваться упоминавшиеся особенности технологических процессов хранения и переработки сырья и даже прямые связи с торговыми организациями, особенно в ситуациях, когда цена товара оказывается меньшей по сравнению с той, по которой он закупается у населения.

В том и другом случае недостача в подотчете заготовителя, несмотря на фиктивность закупок, не возникает, т. к. сдача закупленной им продукции в полном объеме подтверждается накладной цеха или склада. В целях доказывания источника хищений документальный анализ смещается тогда к установлению бестоварности этих накладных, к установлению способа создания излишков в других взаимосвязанных с приемными пунктами структурных подразделениях заготовительных организаций.

§ 3. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОПТОВОЙ И РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ

В отличие от промышленности содержание учета в торговле определяют в основном операции по обороту товаров, а также связанные с этим доходы и расходы. Учет этих специфических операций осуществляется с помощью следующей группы счетов (табл. 25).

В своей большей части (за исключением счетов №№ 45, 46, 60, 62, 80) приведенные в таблице счета в промышленном и сельскохозяйственном учете не применяются. Но в торговле, где не осуществляется сам процесс производства в свою очередь не используют ряд других счетов единого счетного плана, в частности, счета 20, 25, 26, 40, 43, детально рассмотренные в предыдущем материале¹.

В таблице представлены счета по учету как оптового, так и розничного товарооборота. Счет 41/1 исполь-

Т а б л и ц а 25

Фрагмент баланса торговых организаций

Актив		Пассив	
№ счета	Наименование	№ счета	Наименование
41/1	Товары на складах	42/1	Торговая наценка (скидка)
41/2	Товары в розничной торговле	46	Реализация
41/3	Тара под товаром и порожняя	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
44	Издержки обращения	80	Прибыли
45	Товары отгруженные		
62	Расчеты с покупателями		
73/1	Расчеты за товары, проданные в кредит		
80	Убытки		

¹ Остальные элементы счетного плана (счета основных средств, фондов, материалов, расчетов по заработной плате, по учету подотчетных сумм и т. д.) едины для всех отраслей народного хозяйства, в том числе и для торговли.

зуется для учета товаров на складах оптовой торговли, также в складах и кладовых предприятий общественного питания. В розничных торговых организациях он применяется крайне редко — для учета товаров на централизованных распределительных складах торгов.

Аналитический учет по счету 41/1 дифференцируется по местам хранения, материально ответственным лицам и ведется в книгах или карточках количественного учета, где отдельный лицевой счет открывают для каждого наименования и сорта товара на период от инвентаризации до инвентаризации. На базах и складах оптовой торговли аналитический учет товаров чаще всего организуется по упоминавшемуся оперативно-бухгалтерскому методу. При этом картотека ведется на складе самими материально ответственными лицами (реже — штатным работником склада — картотетчиком), но под контролем бухгалтерии. Там аналитический учет организован по укрупненным позициям (по группам товаров) и ведется только в денежном выражении.

Счет 41 субсчет 2 применяется для учета товаров, находящихся в розничной торговой сети (универмаги, магазины, ларьки), которая включает также мелкооптовые базы и магазины, выделенные для продажи товаров учреждениям, организациям и предприятиям. На всех этих объектах (за исключением баз мелкого опта) учет товаров по наименованиям и в количественном выражении не ведется. Необходимая документальная база для его организации (первичный учет товаров, проданных населению за наличный расчет) в настоящее время отсутствует.

Аналитический учет товаров в розничной торговле (за отмеченным исключением), как правило, в бухгалтерии ведется в обобщенном денежном выражении, без подразделения по видам и сортам товаров, но в разрезе по отдельным объектам. В качестве последних выступают магазины (когда учет ведет централизованная бухгалтерия) или секции (когда учет ведется в самом магазине)¹. Общим моментом для счетов 41/1 и 41/2 в

¹ В статистической отчетности предприятий розничной торговли объем реализации товаров в разрезе по ассортиментным группам определяется расчетным путем на основе документальных данных о приходе и остатках товаров. Расчетный показатель, найденный таким путем (например, объем продажи мыла за ряд кварталов в одном и том же магазине) может использоваться для получения ориентирующей информации (скажем, при поступлении неучтенного мыла показатель будет заметно снижен).

торговле является учет всех поступивших товаров в покупных и продажных ценах.

На счете № 41, субсчет 3, как в оптовой, так и в розничной торговле учитываются в основном одни и те же виды тары — бочки, ящики, фляги и др. Исключение составляет стеклянная посуда, которая в розничной торговле и в буфетах предприятий общественного питания учитывается вместе с товарами на одном счете (41/2).

Счет № 44 имеет субсчета для учета в оптовой и в розничной торговле. В течение всего года на этом счете нарастающим итогом учитывают все виды издержек торговых организаций. Аналитический учет по этому счету ведется в разрезе по статьям издержек обращения: расходы на транспорт, зарплата, расходы по аренде, по хранению и обработке товаров. На отдельных статьях учитывают расходы и потери по таре (за вычетом доходов по операциям с тарой), потери по естественной убыли в пределах нормативов, а также сверхнормативные потери от порчи и недостач ценностей в тех случаях, когда виновные за причиненный ущерб лица не были установлены. Динамика отдельных видов расходов (например, рост возмещаемых потерь от порчи ценностей, количества списываемой в негодность тары, неоправданный рост командировочных расходов и др.) может отражать иногда бесхозяйственное использование средств и даже ущерб от невыявленных преступлений.

Счет № 44 закрывается только в конце отчетного периода, а накопленные на нем суммы списываются в дебет счета № 80, где после списания в кредит этого же счета сумм, накопленных на счет № 46, в конце периода (квартал, год) определяется конечный финансовый результат деятельности торгового предприятия. Отметим, что в торговых организациях счет № 46 закрывают также в конце года или квартала и он всегда присутствует в текущих бухгалтерских балансах. Но поскольку все затраты по сбыту учитывают здесь также накопительно по счету № 44, то счет № 46 всегда выступает лишь как пассивный счет, нарастающим итогом показывая сумму доходов данного предприятия.

Пользуясь балансом торговой организации, всегда можно определить финансовый результат от реализации товаров, сравнив суммы на двух счетах — № 44 и

Счет № 41, субсчет 3, как в оптовой, так и в розничной торговле учитываются в основном одни и те же виды тары — бочки, ящики, фляги и др. Исключение составляет стеклянная посуда, которая в розничной торговле и в буфетах предприятий общественного питания учитывается вместе с товарами на одном счете (41/2).

Из пас...
счет № 42/
ределяюще
зования ср
тия престу
№ 42 сумм
в виде наце
вого предпр
преобразует
писи, затр
всех стади
кончая реа
ях здесь во
участии раб

Рассмот
водок снач
тем уже в с
Начнем
товой торго
купная сто
работникам
27,0 тыс. ру
273,0 тыс. р
е банке.

Будут с
1) д-т 4
2) д-т 4
3) д-т 6

№ 46. Так, если в пассиве на счете № 46 числится остаток 170,0 тыс. руб., а на счете 44 — 132,0 тыс. руб., то предварительно можно исчислить финансовый результат работы предприятия — прибыль в сумме 38,0 тыс. руб.

Счет № 45 применяется только в оптовом звене торговли. Наоборот, счет № 62 более широко применяется в розничной торговле (операции по продаже товаров мелким оптом при безналичной форме расчетов). Счет 73/1 используется только в системе розничных торговых предприятий. Аналитический учет по счетам № 45 и 62 ведется в разрезе по организациям, приобретающим товары в торговой организации. по счету 73/1 в специальной книге, где для учета расчетов с каждым покупателем на его фамилию отводит отдельный лицевой счет.

Из пассивных счетов для торговли специфичен лишь счет № 42/1, но именно эта особенность оказывает определяющее влияние на способы преступного использования средств бухгалтерского учета в целях сокрытия преступлений. Отраженные по балансовому счету № 42 суммы показывают объем валового (полученного в виде наценки к покупной цене товара) дохода торгового предприятия, который по мере реализации товара преобразуется в прибыль текущего года. Учетные записи, затрагивающие именно этот счет, делаются на всех стадиях товарооборота, начиная с поступления и кончая реализацией товара. Аналогично на всех стадиях здесь возможны злоупотребления, совершаемые при участии работников бухгалтерии.

Рассмотрим главнейшие из таких бухгалтерских проводок сначала в их правильном представлении, а затем уже в случаях злоупотреблений.

Начнем с момента поступления товаров на базу оптовой торговли. От поставщиков поступили товары, покупная стоимость которых составляет 273 тыс. руб., работниками базы сделана десятипроцентная наценка — 27,0 тыс. руб. Счет к оплате предъявлен на сумму 273,0 тыс. руб. Оплата производится с расчетного счета в банке.

Будут составлены проводки:

1) д-т 41/1	к-т 60	273,0;
2) д-т 41/1	к-т 42	27,0;
3) д-т 60	к-т 51	273,0.

Использование счета № 42 здесь необходимо, поскольку иначе не удалось бы соблюсти равновесие баланса. Товары на счете № 41/1 обычно учитывают по продажной стоимости (300 тыс. руб.), счет предъявлен поставщиком всего на 273,0 тыс. руб. Следовательно, доход торговой базы (пусть пока не реализованный) возрос на 27,0 тыс. руб.

Если допустить, что других товаров на базе не было и все товары однородны (по проценту сделанных наценок), а 2/3 их общего количества отпущены в определенный магазин, то дальнейшие записи будут иметь следующий вид.

Товары, продажная стоимость которых составляет 200,0 тыс. руб., отгружены покупателям:

4) д-т 45 к-т 41/1 200,0¹.

После оплаты товара последуют две известные еще по схеме промышленного учета проводки, отражающие списание отгруженных товаров и поступление выручки на расчетный счет в банке.

5) д-т 46 к-т 45 200,0;

6) д-т 51 к-т 46 200,0.

Однако только этих проводок еще недостаточно. Появляется необходимость скорректировать остаток по пассивному счету № 42, что делается обычно в конце каждого месяца. Если допустить, что других расходных операций на базе не было, то сумму этой проводки определить нетрудно. Поскольку при поступлении товаров продажной стоимостью 300,0 тыс. руб. на счете № 42 было оприходовано 27,0 тыс. руб. наценки, а самих товаров реализовано на 200,0 тыс. руб. (2/3), то остаток по счету № 42 должен быть уменьшен на 18,0 тыс. руб. Поскольку скидка реализована, необходимо уменьшить остаток по счету 42 и увеличить кредитовый остаток по счету 46 именно на 18,0 тыс. руб. При составлении данной проводки принято использовать метод красного сторно (проводки делают красным цветом, при подсчетах вычитаются).

7) д-т 46 к-т 42 1 8,0.

¹ Аналогично промышленному учету, где, правда, вместо счета 41/1 кредитуется счет № 40. Вместо счета № 45 и в торговле допускается при учете реализации использовать счет № 62.

Рассмотрим, как выглядят после этого записи на всех затронутых нами счетах:

41/1		42		45	
Д-Т	К-Т	Д-Т	К-Т	Д-Т	К-Т
1) 273,0	4) 200,0		2) 27,0	4) 200,0	5) 200,0
2) 27,0			7) 18,0		
ост. 100,0			ост. 9,0		

46		60		51	
Д-Т	К-Т	Д-Т	К-Т	Д-Т	К-Т
5) 200,0	6) 200,0	3) 273,0		6) 200,0	3) 273,0
7) 18,0		1) 273,0			
	ост. 18,0				

Как видим, после всех операций реализована наценка 18,0 тыс. руб., за счет чего возникли (учтенные в кредите счета 46) собственные доходы базы.

Отметим, что при действующей схеме проводки (использование красного цвета), как в оптовом, так и в розничном звене записи по дебету счета 42 на практике делаются крайне редко и в небольших суммах (в связи с потерями товара от порчи, но не во всей стоимости этого товара, а только в части, полученной на него и оставшейся нереализованной скидкой). В этой связи записи по дебету счета № 42, сделанные в крупных суммах, особенно при необычных корреспонденциях счетов (например, в сочетании со счетом 76) нередко рассматривают как сигнал о возможных злоупотреблениях.

При неоприходовании товаров за счет уменьшения суммы торговых наценок сговор бухгалтера и материально ответственного лица является обязательным. Дело в том, что при этом способе хищений представители поставщика в преступлении не участвуют. Расчеты за неоприходованный товар производятся с расчетного счета базы. В этом случае бухгалтер, ведущий учет расчетов, всегда заметит последствия хищения — возникновение нереальной дебиторской задолженности конкретного поставщика. Вступая в состав преступной группы, бухгалтер выполняет особую функцию — путем подлога в учетных записях он балансирует расчеты с поставщиком, от которого поступил неоприходованный по складу товар. В этих целях, как и в других отраслях народного хозяйства, бухгалтер использует невостребованную задолженность, если она имеется, других поставщи-

ков, т. е. делает запись в ненадлежащий счет аналитического учета.

Однако более типично для этих ситуаций нарушение при составлении приведенных в схеме проводок № 1 и № 2. Преступники используют особенность документооборота: оформление единого (сквозного) платежного требования-поручения одновременно на несколько счетов-фактур. Соответствующие экземпляры одних и тех же фактур прилагаются к платежному требованию-поручению, остаются в делах поставщика и прилагаются к отчетам материально ответственных лиц.

Проводки № 1 и № 2 составляют на основе экземпляров счетов-фактур, приложенных к товарному отчету заведующего базой. В каждом счете-фактуре (предположим для простоты примера, что таких фактур было 30 шт., равных по всем своим показателям) указана как покупная стоимость товара, так и сумма сделанной работниками базы наценки¹. В рассматриваемом примере в каждой из 30 фактур будет указана продажная стоимость товара — 10,0 тыс. руб., в том числе наценка 0,9 и покупная стоимость 9,1 тыс. руб.

Сумма первой проводки определена в 273 тыс. руб. ($9,1 \times 30$), второй ($0,9 \times 30$) в 27,0 тыс. руб., а в целом оприходовано товаров по складу в продажных ценах на 300 тыс. руб. Предположим, что по стовору с бухгалтером зав. складом не приложил к своему отчету одну из 30 фактур и товары на сумму 10,0 тыс. руб. были похищены.

При правильном сложении сумм оставшихся 29 фактур был бы получен результат: продажная стоимость товара — 290 тыс. руб., наценка 26,1 тыс. руб., к оплате 263,9 тыс. руб. Так следовало бы сделать и проводки № 1 и № 2. Но после перечисления бесспорной суммы — 273,0 тыс. руб. (проводка № 3) в учете возникнет фиктивная задолженность поставщика — 9,1 тыс. руб. Чтобы этого не случилось, бухгалтер сохраняет продажную стоимость товара в фактурах (290 тыс. руб.) в то же время путем неправильного сложения частных сумм

¹ Продажная цена, определенная работниками базы, проставляется ими обычно рядом с покупной, указанной в документе поставщика, в том числе и в экземпляре фактуры (товарно-транспортной накладной, остающейся в делах поставщика (что подтверждает согласование с ним продажной цены). По этой же продажной цене товар учитывается в картотеке склада. При изменении цены с учетом конъюнктуры рынка должен составляться акт переоценки.

наценки, указанных в этих документах, балансирует показатель остатка товара. В расчете, обосновывающем проводку, будет указано, что общая продажная стоимость товаров по 29 фактурам равна 290,0 тыс. руб., а сумма наценки, сделанная на них, составляет всего 17,0, а не 26,1 тыс. руб. Таким образом, подлежит оплате 273,0 тыс. руб. Иными словами, сумма неоприходованной наценки 9,1 тыс. руб. — покрывает покупную стоимость похищенных товаров. В конечном счете результат хищения отразится на уровне доходов и прибыли базы, но при большом объеме оборота это может остаться незамеченным.

Расхождения между документами и учетными записями примут в данном случае следующий вид:

Таблица 26

Подлог в проводках по оприходованию товара

Текст	Проводки, которые следовало бы сделать по сохранившимся документам (29 счетов и 1 пл. требование)			Проводки, составленные бухгалтерией			Расхождение в сумме между проводкой и документами
1. Оприходован товар в покупных ценах $(9,1 \times 29)$	41/1	60	263,9	41/1	60	273,0	+9,1
2. Наценка $(0,9 \times 29)$	41/1	42	26,1	41/1	42	17,0	-9,1
3. Перечисление поставщику (сумма остается неизменной)	60	51	273,0	60	51	273,0	нет
4. Возникает на балансе фиктивная задолженность поставщика	$(273 - 263,9) = 9,1$			не возникает			уменьшается прибыль предприятия

Причины подобных расхождений в содержании документов достаточно очевидны. Они служат убедительным доказательством списания недостающих ценностей за счет собственных доходов данной организации. Разумеется, для выяснения судьбы товара или вырученных от его реализации денег — присвоения, бездокументального расхода на хозяйственные цели и т. п. — требуется использовать помимо бухгалтерских документов и другие источники доказательств.

По сравнению с оптовым учет розничного товарооборота имеет некоторые особенности. Прежде всего, вместо счета 41/1 здесь применяется счет 41/2, меняется порядок корреспонденции счетов при оприходовании товаров, не используется счет № 45 (вместо этого при реализации товаров мелким оптом чаще применяют счет № 62). Реализация товаров производится в основном за наличный расчет (счет 50 корреспондирует со счетом 46, что не встречается в учете оптовой торговли¹). Только в розничной торговле применяется и счет № 73/1.

Для иллюстрации этих положений представим ситуацию, когда в магазине был получен по упоминавшейся накладной № 373 товар на сумму 200 тыс. руб. по покупным для магазина и продажным для базы ценам и что на него работниками магазина с учетом конъюнктуры спроса сделана наценка 100 руб. Весь этот товар

дебет	кредит	сумма	
1. 41/2	60	200,0	оприходован товар по покупным ценам
2. 41/2	42	100,0	приходится наценка
3. 60	51	200,0	перечислено торговой базе
4. 50	46	270,0	поступила выручка в кассу от продажи товаров за наличный расчет
5. 50	46	4,0	проданы покупателям товары в кредит на сумму 30 тыс. руб. Предварительные взносы 4,0 тыс. руб.
73/1	46	26,0	долг покупателей по поручениям-обязательствам — 26,0 тыс. руб.
50	44	0,8	покупателями внесены проценты за пользование кредитом 0,8 тыс. руб.
6. 46	41/2	300,0	списывается стоимость реализованных товаров
7. 46	42	100,0	списывается со счета 42 сумма реализованной торговой скидки (методом сторно).

¹ Естественно напомнить, что при нарушении правил, когда товар продается с базы за наличный расчет, то вместо этого товара, указанного в накладной, в розничную сеть передают наличные деньги, где они приходятся в кассе как выручка от свободной продажи товара.

за месяц реализован за наличный расчет на 270,0 тыс. руб., в кредит — 30,0 тыс. руб., а других товаров в обороте не было. Схема основных проводок будет иметь тогда следующий вид (с. 162).

Можно заметить, самостоятельно заполнив схемы счетов, что после этих операций на счете 46 образуется кредитовый остаток в сумме 100,0 тыс. руб. Он может быть соизмерен с суммой издержек обращения, концентрируемой на счете 44 (при начислении заработной платы счет 44 дебетуется в корреспонденции со счетом 70, при списании товарных потерь — со счетом 41/2, при акцептовании счета за транспортные и иные услуги — со счетом № 60 и т. д.), что всегда позволяет, как и в оптовом звене, судить о текущих финансовых результатах работы предприятия.

В розничной торговле также встречаются хищения товаров, маскируемые путем неполного оприходования торговых наценок. Механизм хищений, совершаемых совместно материально ответственным лицом и бухгалтером, аналогичен рассмотренному на примере базы. На сумму неоприходованных товаров, указанную в уничтоженной накладной, и здесь будет искажена сумма не одной, а двух проводок. Например, если уничтожена приходная накладная в покупных ценах на сумму 3,0 тыс. руб., то сумма первой проводки будет оставлена прежней — 200,0 (а не 197,0 как вытекает из сохранившихся документов). Сумма второй проводки выразится в размере 97,0 тыс. руб. (вместо 100,0 тыс. руб.) и в случае ее сверки с накладными (счета-фактурами) не совпадет с общей суммой наценки, указанной в этих документах. Изменится и сумма проводки № 7 (вместо 100,0 тыс. руб. также будет указано всего 97,0 тыс. руб.), т. е. данные о сумме реализованного дохода будут уменьшены.

Несколько меняется характер рассматриваемых преступлений в условиях развитой рыночной экономики.

Доходы, получаемые за счет наценок или скидок с розничной цены предоставляемых фирмами-изготовителями продукции товаров, остаются одним из распространенных источников хищений корпоративной и частной собственности. Более того, возможности таких злоупотреблений возрастают. В условиях рыночной экономики торговые организации учитывают товары одновременно уже не в двух (покупная и продажная), а в трех

оценках (покупная стоимость, предполагаемая продажная, и стоимость товара по ценам фактической продажи). Возможность маневрирования в учете разными оценками одного и того же товара здесь заметно возрастает. Однако, как показывает анализ зарубежной практики в условиях рыночной экономики, при использовании компьютерной техники для сплошного и ежедневного количественного учета товаров, хищения за счет скидок и разницы в ценах в розничных торговых предприятиях в определенной степени модифицируются. С использованием торговых скидок (наценок) чаще создаются не излишки товара, а нереальная кредиторская задолженность в пользу поставщиков (комиссионеры, другие торговые фирмы, корпорации и т. п.). В этом случае применительно к приведенной схеме проводок несколько иначе искажается сумма как первой, так и второй проводки (вместо 200,0 тыс. руб. указывают 220,0 тыс. руб., вместо 100,0 тыс. руб. указывают 80,0). Соответственно образуется нереальная кредиторская задолженность поставщикам (в нашем случае 20,0 тыс. руб.) и уменьшается сумма полученной скидки или предполагаемого дохода от реализации товаров.

Перечисленные якобы в погашение фиктивной задолженности денежные суммы изымаются и похищаются совместно всеми участниками преступления. Таким образом меняется состав преступной группы. Кроме бухгалтера торгового предприятия, в нем участвует представитель другой фирмы или любое частное лицо, которое выступает в качестве фиктивного кредитора.

В любом случае, независимо от форм собственности при оценке ее сохранности в расчет принимается соотношение двух показателей: затраты (в нашем примере сумма, учитываемая на счете 44) и доходы (скажем, кредитовый остаток на счете 46). При неблагоприятной динамике этого соотношения с определенной долей вероятности можно предположить среди других факторов влияние ущерба от хищений или способствующих им условий на данные экономические показатели. Влияние может проявиться как уменьшение суммы доходов, фиксируемых на счете 46 (хищения за счет торговых наценок и скидок), так и в форме увеличения расходов, учтенных на счете 44 (потери, связанные со списанием недостач, порчи ценностей и т. п.). Эти обстоятельства равным образом принимают в расчет при оценке поло-

жения дел как в оптовой, так и в розничной торговле независимо от формы собственности на торговом предприятии.

Вместе с тем анализ показателей при поиске злоупотреблений по отдельным категориям торговых предприятий может иметь и свои особенности. Так, только для предприятий розничной торговли характерны хищения и иные злоупотребления, маскируемые под вид продаж товаров в кредит. Отсюда, неблагоприятная динамика учитываемой на счете № 73/1 дебиторской задолженности покупателей может быть сигнальным признаком о возможных злоупотреблениях в этой сфере деятельности торговых организаций.

Аналогичные требования предъявляются и к методике выявления преступлений с использованием первичной учетной документации. Частная методика содержит рекомендации по выявлению лишь таких преступлений, которые специфичны для данной отрасли народного хозяйства. Она принимает в расчет присущие именно торговле слабые звенья как хозяйственной, так и преступной деятельности, дифференцирует рекомендации, относящиеся одновременно к оптовой и розничной торговле либо относящиеся только к одной из них.

Приняв за основу типичные механизмы следообразования, рассмотрим эти вопросы вначале применительно к сфере использования методов встречной проверки и метода взаимного контроля документов.

Встречная проверка может оказаться эффективной для выявления таких специфичных для торгового сектора преступлений, как хищения, маскируемые за счет торговых наценок, под видом операций по реализации товаров мелким оптом, в ходе операций по продаже товаров в кредит. Хищения за счет торговых наценок, совершаемые путем неоприходования товаров, в документах предприятий оптовой и розничной торговли оставляют идентичные следы. При встречной проверке можно установить, что при товарных отчетах работников торговли отсутствует экземпляр определенной накладной на получение товара при наличии другого экземпляра этой же накладной в делах предприятия-поставщика.

Метод взаимного контроля по этой категории дел применяется для исключения версии о случайных ошибках и для установления роли в преступлении работника бухгалтерского аппарата. Наиболее существенным

при доказывании последнего обстоятельства будет сравнение записей в регистре аналитического учета по расчетам с поставщиками со счетами — платежными требованиями и счетами-фактурами, на основе которых эти записи составлялись. Будут найдены указанные выше несоответствия между проводками (записями в учетном регистре, например, в журнале-ордере) в точности совпадающие по своей сумме с суммой, не приложенной к отчету накладной или счету-фактуре.

При выявлении хищений, маскируемых под вид реализации товаров мелким оптом, также возможно обнаружение обоих признаков подложности документа. Отсутствие экземпляра счета-фактуры на предприятии, якобы получившем ценности, возможно при хищениях разниц между продажной и рыночной стоимостью товаров, когда расчет производится почтовым переводом от имени организации-получателя. Метод взаимного контроля обращен здесь к другим взаимосвязанным документам — прежде всего к доверенностям и журналам их регистрации, которые ведутся на предприятии-получателе, а также к денежным документам, сохранившимся в учреждениях связи.

Такой подход помогает установить не только факт изъятия ценностей, но и круг участников преступления. Так, если доверенность была оформлена только на получение спирта, зарегистрирована в журнале, почтовый перевод, как установила графическая экспертиза, оформлен рукой агента снабжения предприятия-покупателя, а спирт не оприходован, то можно предположить, что хищение ценностей совершено без соучастия работников торгово-снабженческой организации. Наоборот, если доверенность, как часто бывает, выписана без указания конкретно получаемых товаров, а на ее основе отделом сбыта поставщика оформлено несколько счетов-фактур, в том числе одна на не оприходованный по складу получателя спирт, то не исключается (это зависит от того, чьей именно рукой заполнен бланк перевода), что хищение совершено работниками самой торгово-снабженческой организации без соучастия представителя покупателя.

Второй признак подлога — расхождение в содержании разных экземпляров счетов-фактур — встречается чаще при хищениях в сфере мелкооптовых операций. По характеру расхождений состав преступной группы оп-

ределяется достаточно легко. Так, если в экземпляре счета-фактуры, находящемся в делах торговой организации, указаны только дефицитные товары (скажем, 3 бензопилы), а в экземпляре получателя количество этих товаров занижено за счет включения разного рода неликвидов при сохранении прежней суммы, то участие в преступлении работников склада торговой организации становится несомненным. Если расхождения еще более значительны (например, в экземпляре, оставшемся на складе, отмечен отпуск телевизоров, а в экземпляре получателя указан на ту же сумму обтирочный материал), то более вероятно предполагать совершение совместных хищений, в которых участвовали представители обеих организаций.

Вместе с тем при сговоре между покупателем и поставщиком не исключены ситуации, когда расходная накладная (счет-фактура) является заведомо подложной (бестоварной), но расхождений в содержании ее экземпляров не возникает. Такие злоупотребления возможны в сфере как оптового, так и розничного товарооборота. Естественно, что встречная проверка здесь вообще не срабатывает. Среди приемов взаимного контроля при выявлении таких злоупотреблений на торговых базах и складах может оказаться полезным сравнение наименований ценностей, указанных в накладных, с данными картотеки склада¹.

Несовпадение наименований товара иногда может быть признаком и доказательством преступления. Например, в одном случае при реализации товаров с базы хозторга промышленным предприятиям вместо «люстры хрустальные» во всех экземплярах были указаны «светильники». Фактически накладные были бестоварными, люстры похищались, а якобы поступившие светильники без всяких на то оснований на предприятиях-получателях списывались в расход как для оборудования производственных помещений.

Признаком и доказательством бестоварности операции на базе и складе может быть также отнесение расхода якобы отпущенного товара на ненадлежащий счет аналитического учета. При выявлении таких несовпа-

¹ В системе розничной торговли подобные сопоставления возможны с записями в товарной книге, а также с данными неофициального внутримagaзинного учета, о чем говорится позднее.

дений (в документе указан отпуск брезентовых рукавиц на сумму 32 тыс. руб., в картотеке базы на карточке «Рукавицы брезентовые» запись операции не произведена; зато в другой карточке, например, «Холодильники», со ссылкой на эту же накладную, но без всяких оснований сделана запись о расходе также на сумму 32 тыс. руб.) при дальнейшей проверке хозяйственной деятельности склада зачастую с помощью ревизоров применяют метод восстановления аналитического (количественного) учета товаров.

Важной чертой методики выявления злоупотреблений с использованием учетных документов на базах и складах в этой связи является относительно частое применение указанного метода, в том числе по инициативе органов дознания и следствия.

Как метод документальной проверки хозяйственных операций восстановление количественного учета состоит в том, что ревизор самостоятельно или с помощью других работников бухгалтерии заново составляет карту склад за один или несколько инвентаризационных периодов¹. Заново может составляться картотека по всем наименованиям имеющихся в обороте товаров или только по некоторым из них. Это называется соответственно сплошным и выборочным восстановлением количественного учета. В практике выявления преступлений вначале обычно используют выборочное восстановление учета по имеющейся исходной информации. Затем, в случае ее подтверждения, от выборочного восстановления количественного учета переходят к сплошному.

Применение метода может быть эффективным в двух основных ситуациях, причем при строго определенных условиях.

1. Если на складе количественный учет товаров не велся, но для этого имелись все необходимые документы. Например, такой учет не велся на конкретном складе потребительской кооперации, хотя все приходные и расходные операции были оформлены первичными документами, которые сохранились.

Метод будет работать при одном важном условии: пользуясь отсутствием аналитического учета, преступни-

¹ Напомним, что в среднем на продовольственных складах оптовой и розничной торговли (включая систему потребительской кооперации) инвентаризации проводятся в среднем один раз в год, в промтоварных — один раз в два года.

они должны создавать излишки по какому-нибудь одному товару (например, списывать в расход по подложным документам капусту, морковь, (а изымать на эту же сумму другие товары), продавать за наличный расчет со склада винно-водочные изделия). После восстановления количественного учета по всем наименованиям товара ревизоры внесут коррективы в результаты инвентаризации по складу на конец периода и выявят излишки капусты и моркови, перекрывающие в денежном выражении недостачу виноводочных изделий.

Заметим, что и в данном случае проверке подвергаются не материалы инвентаризации, а первичные бухгалтерские документы. Выявленные излишки будут одним из доказательств бестоварности расходных документов на списание овощей со склада, либо в иной ситуации подтверждать факт поступления неучтенных овощей в качестве резерва, используемого для сокрытия хищений. С другой стороны, при ином способе преступных действий, когда изымаются те товары, по которым создаются излишки (в нашем случае тоже овощи), метод восстановления количественного учета может оказаться бесполезным.

2. Если на складе картотека велась в установленном порядке¹, но сделанные в ней записи не соответствуют первичной документации. В этой ситуации, разобранный на примере с холодильником и рукавицами, в результате может обнаружиться учетное несоответствие — запись в ненадлежащий счет аналитического учета. После восстановления аналитического учета результаты инвентаризации на конец ревизуемого периода также будут скорректированы: выявится недостача холодильника и излишки рукавиц. Факт же излишков подлежащих оприходованию рукавиц будет одним из важных доказательств бестоварности соответствующего расходного документа.

Однако и здесь метод работает в сходных с первой ситуацией условиях. Преступники создают излишки одного товара (рукавиц), а изымают другой (холодильник). Если похищается товар, по которому создаются излишки, или последние преобразуются в другой товар путем подлога в первичных документах (выписывается

¹ Ситуация, когда картотека на складе велась недостаточно детально, что использовалось в целях хищений, встречается относительно редко и поэтому в данном пособии не рассматривается.

расходный документ на холодильник, а взамен его на эту же сумму в магазине отпускаются рукавицы), то метод работать не будет. В этой «контрситуации» никакого разрыва между записями в картотеке и документами не возникнет и при восстановлении количественного учета ревизоры выполнят напрасную работу.

Специфика методики (кроме особенностей встречной проверки и случаев восстановления количественного учета) заключается также в относительно более частом по сравнению с другими отраслями народного хозяйства использовании документов неофициального учета, т. е. личных записей, которые по своей инициативе ведут материально ответственные лица.

При выявлении злоупотреблений на торговых базах и складах такими документами являются так называемые черновые отвесы, где по мере взвешивания на товарных весах весовщики или материально ответственные лица фиксируют количество тары под товаром, вес брутто, затем по данным маркировки определяют вес тары и вес нетто каждой партии груза. Поскольку взвешивание предшествует оформлению приемных актов, а также и выписке любой расходной накладной на поступление и отпуск продовольственных товаров, то сравнение черновых записей и бухгалтерских документов иногда может дать положительные результаты.

Расхождение между черновой записью и документом, зафиксированное в акте ревизии, может быть одним из доказательств события преступления. Вместе с тем для подтверждения товарности черновой записи важно использовать и другие взаимосвязанные документы. Так, например, если в книге черновых записей заведующего складом отмечено, что в магазине № 13 6 октября в 32 ящиках отпущено 270 кг винограда, но такая накладная вообще отсутствует как в делах склада, так и в делах магазина, то факт бездокументного отпуска этой партии товара еще нельзя считать бесспорно доказанным. Положение изменится, если удастся обнаружить и приобщить к делу транспортный документ за 6 октября, где водитель зафиксировал рейс на склад и в магазин № 13, а в акте внезапно организованной инвентаризации будут зафиксированы (а затем с помощью специалистов выделены в специальном акте) именно 32 пустых ящика из-под искомой партии винограда.

Более разнообразны документы неофициального учета

та, встречающиеся на предприятиях розничной торговли. Среди них различают материалы неофициальных инвентаризаций (самоучеты, в том числе при передаче смен между членами одной и той же бригады); черновые покупные описи (неофициальные денежные документы, по которым иногда производится передача выручки, полученной продавцами, владельцу (директору) магазина или старшему кассиру; черновые товарные документы, где работники магазина фиксируют поступление товаров от поставщиков в секцию, выдачу товара из секции в отдел (когда в этих целях не применяются параллельно с ними заборные листы), возврат нереализованных товаров из отдела на склад и др.

Своевременное изъятие документов неофициального внутримагазинного учета (если они велись и не были уничтожены преступниками) расширяет возможности взаимного контроля, позволяет в ряде случаев устанавливать подлог в первичных бухгалтерских документах. При изъятии неофициальных документов появляется возможность применить метод восстановления количественного учета на складе (подсобном помещении) магазина или его секции. В этом случае в качестве приходных рассматриваются документы поставщиков, приложенные к товарным отчетам, а сам расход определяют на основе неофициальных записей о поступлении товаров со склада секции (магазина) в отдел.

Следующий важный и указывающий на доказательственную ценность неофициального внутримагазинного учета факт состоит в том, что своевременное изъятие этих документов часто намного расширяет возможности метода контрольного сличения остатков.

При рассмотрении четвертой и последней особенности методики отметим, что некоторые методы работы с документами имеют отраслевые ограничения, т. е. применимы к исследованию документов не в любых, а лишь в некоторых отраслях народного хозяйства. Таковым и является метод контрольного сличения. Данный метод используется для проверки хозяйственных операций на таких предприятиях розничной торговли и общественного питания, где действующая система документооборота исключает возможность восстановления количественного учета.

При контрольном сличении остатков в магазине используют следующие документы: две инвентаризацион-

ные описи (на начало и на конец инвентаризационного периода), приходные документы за этот же период, имеющиеся расходные товарные документы.

К расходным товарным документам, принимаемым в расчет, обычно относятся: накладные на отпуск товаров мелким оптом, документы по продаже товаров в кредит, документы на возврат товаров поставщику, на переброску в другие торговые предприятия, акты на уценку и списание конкретных товаров¹.

Пользуясь этими документами, за отдельные инвентаризационные периоды делают количественную выборку данных о движении какого-либо товара. На основе выборки вычисляют главнейший показатель — максимально возможный остаток данного товара на день инвентаризации, который сравнивают с остатком, проставленным в соответствующей инвентаризационной описи. От сличения максимально возможного найденного по документам остатка с остатком, зафиксированным в инвентаризационной описи на конец инвентаризационного периода, и берет свое название данный метод.

В принципе при таком сличении может быть получено три результата, которые представлены в таблице 27.

В первой позиции показан наиболее редкий вариант результата, типичный для товаров, почти не пользующих-

Т а б л и ц а 27

Ведомость контрольного сличения остатков

№ п/п	Наименование товара	Ед. изм.	Остаток по описи на начало периода	Приход	Док. расх.	Макс. возм. остаток	Ост. по описи на конец периода	Результат	
								излишки	возм. реал. товара за налич. расч.
1	Крупа пшенная	кг	37	70	—	107	107	—	—
2	Крупа рисовая	кг	42	210	140	112	8	—	104
3	Крупа гречневая	кг	—	140	70	70	115	45	—

¹ Кассовые чеки и контрольные кассовые ленты для определения наименований проданных товаров могут использоваться в крайне редких случаях.

ся потребительским спросом. Максимально возможным остаток (по пшеницу он составил 107 кг) потому так и называется, что его рассчитывают без учета возможной продажи населению за наличный расчет. В данном случае остаток по описи на конец периода совпал с максимально возможным. Это означает, что за весь период времени население не купило за наличный расчет ни одного килограмма пшеницы, поэтому в соответствующем показателе первой строки таблицы прочерк. Наиболее типичен результат, представленный во второй строке (крупа рисовая), где отражено нормальное движение товара.

Отклонение от нормального оборота (с позиций поиска признаков преступлений — положительный результат) показано в строке третьей на примере гречневой крупы. Если признать, что население за наличный расчет за данный период времени не приобрело ни одного килограмма крупы, то ее излишки (количество товара, не подтвержденного приходными документами) составят 45 кг. Если исключить различного рода ошибки при проведении инвентаризации или составлении товарных отчетов, то подобное отклонение может в определенных ситуациях рассматриваться как признак разного рода нарушений и злоупотреблений, а иногда и как одно из доказательств события преступления.

Вопрос о применении контрольного сличения (часто после специально организованной внезапной инвентаризации) изучается работником ОВД при получении достоверной информации о следующих нарушениях и злоупотреблениях:

1. О реализации в розничном торговом предприятии неучтенных товаров¹, включая реализацию пересортицы или замену одного товара другим.

2. О припрятывании части ценностей при инвентаризации с целью сокрытия суммарных излишков или в связи с повышением цен на некоторые виды товаров.

В том и другом случае фальсифицированная инвентаризационная опись при контрольном сличении рассматривается как опись на начало периода и анализируется.

¹ Для работников налоговых инспекций эта ситуация является основной. Реализация неучтенных товаров (в т. ч. приобретенных за наличный расчет на стороне без оформления приходных документов и без отражения в учете соответствующей части выручки) является наиболее распространенным способом сокращения доходов от налогообложения в торгово-коммерческих структурах.

руется в созокупности с материалами последующей инвентаризации, организуемой по инициативе органов внутренних дел. Во втором случае за базу принимают инвентаризационную опись, составленную в связи с переоценкой товаров.

3. О включении в инвентаризационную опись фактически несуществовавших (приписки в описи) или позаимствованных на стороне материальных ценностей с целью временного сокрытия недостачи либо для создания излишков в случае понижения цен на некоторые товары. Например, одной из причин излишков гречневой крупы, приведенных в табл. 27, может быть и приписка в описи на конец периода (скажем, фактический остаток был 15 кг, а показан 115).

При расследовании преступлений выявление приписок имеет значение для уточнения периода возникновения недостачи, а иногда и для установления причин ее возникновения. В последнем случае имеется в виду имитация причин недостачи под видом краж, совершенных в магазине посторонними лицами, либо под видом ущерба, причиненного пожаром или другими стихийными причинами.

Если будут выявлены приписки товаров в нескольких описях, предшествовавших инвентаризации, которая выявила суммарную недостачу, то период ее возникновения может быть соответственно изменен. При выявлении подлога в описи, составленной на предмет уценки товаров, восстанавливается сумма уценки, необоснованно списанная в расход. Соответственно корректируется и размер причиненного преступлением ущерба.

4. О составлении бестоварных расходных документов с целью временного сокрытия недостачи, создания резерва для хищения, маскировки иных злоупотреблений.

В первом случае имеется в виду выписка бестоварных накладных на переброску товаров в другие торговые точки с оформлением возвратных накладных после проведения очередной инвентаризации. Во втором — оформление бестоварных документов по сговору с получателем (фиктивная реализация товаров мелким оптом) с изъятием соответствующей суммы наличных денег из выручки магазина. Третья ситуация может быть проиллюстрирована оформлением бестоварных документов по продаже товаров в кредит, когда вместо товара по-

дуплателю за соответствующее вознаграждение выдают-
ся наличные деньги.

5. О подлоге в товарных отчетах, связанных с несвое-
временным проведением по учету первичных приходных
или расходных документов с целью временного сокрытия
недостач или излишков.

С помощью контрольного сличения можно выявить
иногда сокрытие недостач путем проведения приходного
документа в следующем после инвентаризации периоде
времени либо расходного документа, относящегося к бу-
дущему времени в текущем инвентаризационном перио-
де. В нашем случае (позиция 3 табл. 27) не исключает-
ся, что причиной излишков явилось невключение в отчет-
ты в анализируемом периоде какой-либо накладной на
получение гречневой крупы, которая проведена заведомо
позднее, после инвентаризации или приложением к отчет-
ту накладной на 70 кг крупы, расход по которой про-
изведен также после инвентаризации.

При сокрытии суммовых излишков образ преступных
действий меняется. Приходный документ проводится в
отчетности досрочно до момента инвентаризации, хотя
товар поступает позднее или какой-то расходный доку-
мент неправомерно проводится по отчетности после за-
вершения инвентаризации. Признаки таких действий мо-
гут быть обнаружены контрольным сличением по доку-
ментам за следующий инвентаризационный период в ви-
де излишков товаров по соответствующим наименова-
ниям.

Обсуждая вопрос о применении контрольного сличе-
ния, необходимо помнить, что:

— существуют объективные ограничения метода, свя-
занные с понятием «свободного места»;

— возможно использовать результаты контрольного
сличения и в ситуациях, когда с помощью этого метода
излишки конкретного товара не выявляются.

Первое обстоятельство приводит к тому, что во мно-
гих случаях при достоверности исходной информации о
любых из перечисленных видов преступных действий при
контрольном сличении излишки конкретного товара не
обнаруживаются. Под «свободным местом» понимается
количество соответствующего товара, реализованного за
наличный расчет в данном инвентаризационном перио-
де. Например, обращаясь к строке 2 табл. 27, предпо-
ложим, что имеются сведения о реализации в данном

инвентаризационном периоде 200 кг неучтенного риса или что расходная накладная на 140 кг риса является бестоварной. Эти сведения не противоречат результатам контрольного сличения, но и не подтверждаются ими. В первом случае придется признать, что фактический объем реализации за наличный расчет составил не 104 а 304; во втором случае — не 104, а 244 кг риса, а доказывать этот фактический объем придется с помощью других, кроме бухгалтерских документов, источников информации.

Фактор «свободного места» можно частично нейтрализовать наиболее удачным выбором времени для внезапно организуемой инвентаризации, а иногда за счет своевременного изъятия документов (неофициальные товарные документы по выдаче ценностей) из подсобного помещения в торговый отдел магазина. Если члены бригады отдела работают посменно, это делается путем использования при контрольном сличении (кроме официальных инвентаризационных описей) черновых актов передачи ценностей от одних членов бригады другим.

Что касается второго обстоятельства, то надо помнить о возможности использовать при доказывании показателя «возможная реализация», найденного при контрольном сличении. Здесь действуют общие правила анализа показателей, когда изучается динамика объема реализации за ряд инвентаризационных периодов (резкий спад объема как признак реализации неучтенного товара). При этом не исключается и сравнение взаимосвязанных показателей (объем реализации углекислого газа сравнивают с данными о реализации сиропа при продаже газированной воды). Кроме того, расчетный объем возможной реализации может быть сопоставлен с ее фактическим объемом, установленным с использованием специфических возможностей работников оперативного аппарата ОВД.

В отдельных случаях при значительном документированном расходе оказывается полезным в дополнение к контрольному сличению применить метод хронологического анализа, что позволяет иногда выявить промежуточные показатели излишков в виде превышения расхода над приходом с остатком на какой-то конкретный момент времени. Наконец, особенно важно иметь в виду возможность дифференцировать данные контрольного сличения с использованием специальных товароведческих

знаний. В этих целях зафиксированные в описи остатки товаров с помощью специалистов группируют по датам фактического выпуска, предприятиям-изготовителям и т. п. По этим же признакам, но уже на основе документов, дифференцируют и данные о приходе соответствующих ценностей.

Так, например, в одном магазине за свободно конвертируемую валюту проводилась реализация неучтенной водки и растворимого кофе. В ходе инвентаризации, проведенной по инициативе оперативного работника, было зафиксировано наличие водки и кофе, не превышавшее максимально возможный остаток. Однако поступление большей части этих товаров по товароведческим исследованиям не подтверждалось приходными документами, т. к. не соответствовало им по дате выпуска либо по месту производства. В данном конкретном случае товары скупались продавцами за рубли в системе открытой розничной торговли, а продавались за валюту. Это обстоятельство еще раз (в дополнение к примеру о фиктивности операций при продаже товаров в кредит) показывает универсальность метода контрольного сличения, как и других рассмотренных нами методов работы с документами с точки зрения сферы их применения. Как видим, сходные документальные несоответствия могут быть доказательствами не только хищений, но и многих других нарушений и злоупотреблений, совершаемых в экономической сфере.

То же следует сказать и о деятельности приватизированных розничных торговых предприятий. Появление злоупотреблений, связанных с укрытием части доходов от налогообложения, расширяет круг причин возникновения обнаруживаемых контрольным сличением излишков, но не меняет методики его применения. Обнаруживаемые излишки могут свидетельствовать о реализации похищенных на предприятиях государственного сектора неучтенных товаров, но в то же время в других ситуациях будут указывать на занижение показателей товарооборота путем неотражения в учете фактически имевших место закупочных операций. Такой вид подлога (утаивание части приходных, а следовательно, и расходных операций) может быть связан уже не с хищением ценностей, а с искажением отчетности о фактической сумме прибыли, подлежащей налогообложению.

§ 4. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

Успех в работе по выявлению, расследованию и предупреждению преступлений на предприятиях общественного питания во многом зависит от того, насколько хорошо мы знаем особенности хозяйственной деятельности предприятий этой отрасли, ее характеристику, а также организацию первичного документооборота по оформлению приема, изготовления, отпуска и списания сырья и продукции.

Вообще система общественного питания обладает рядом специфических особенностей. Во-первых, в этой отрасли органически сочетаются функции производства и реализации готовой продукции, полуфабрикатов потребителю. Во-вторых, документооборот, на основе которого осуществляются функции, не дублирует любую другую отрасль. В-третьих, система предприятий общепита изначально характеризуется разнообразием форм собственности.

В СССР она состояла из двух основных звеньев: предприятий, входящих в систему государственной торговли, и предприятий потребительской кооперации. В последнее время расширяют свою деятельность кооперативы, появляются столовые, кафе и т. п. объекты, находящиеся в коллективной и частной собственности владельцев.

Для методики работы с документами по делам о злоупотреблении в рассматриваемой сфере определяющее значение имеет первая из вышеназванных особенностей. Она порождает сложную структуру системы общественного питания. Последняя состоит из материально-снабженческого (централизованные склады торгово-коммерческих предприятий, склады и кладовые на самих предприятиях общественного питания), производственного (кухня) и торгового (обеденный зал, розничная сеть общепита) звеньев. Организацию первичного документооборота и методику выявления наиболее типичных злоупотреблений целесообразно рассмотреть последовательно по каждому из них в отдельности.

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ В КЛАДОВЫХ И НА СКЛАДАХ ПРЕДПРИЯТИЙ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ. ТИПИЧНЫЕ ПОДЛОГИ В ПРИХОДНЫХ И РАСХОДНЫХ ДОКУМЕНТАХ. СПОСОБЫ ИХ ВЫЯВЛЕНИЯ И ДОКАЗЫВАНИЯ

Каждое предприятие общественного питания состоит в основном из трех звеньев: кладовая или склад, производство (кухня) и буфет.

Учет продуктов и товаров на складах и в кладовых ведется в натуральном выражении (по наименованиям, количеству и учетным ценам), в товарной книге кладовщика по форме № 27 или на карточках по форме № 28.

Книга выдается кладовщику (заведующему складом) бухгалтерией в пронумерованном виде под расписку. В дальнейшем все заполненные книги сдаются в бухгалтерию, где хранятся наряду с другими регистрами бухгалтерского учета.

Учет продуктов и товаров в кладовой (на складе) может вестись по продажным, или розничным, ценам. Продажная цена — это цена, по которой реализуется готовая продукция или товары потребителям. Она включает в себя дополнительную к розничной цене наценку, установленную для предприятий общественного питания в разных размерах для каждой соответствующей категории. Розничной является цена, по которой реализуются товары без наценок.

Все текущие операции со ссылкой на первичные приходно-расходные документы фиксируются в товарной книге. Впоследствии эти документы кладовщик сдает в бухгалтерию, прикладывая их к товарному отчету, последний составляется в 2-х экземплярах. Первый экземпляр с приложенными к нему документами передается в бухгалтерию под расписку на втором экземпляре, остающемся у кладовщика.

Продукты и товары учитываются в бухгалтерии на счете 41/1 «Товары на складах». Разница между продажной и покупной стоимостью продуктов учитывается на счете 42/1 «Торговая наценка (скидка, накидка)».

Отпуск продуктов с централизованных складов в кладовые предприятий общественного питания производится на основании заявок и оформляется товарно-транспортными накладными, которые выписываются в 2-х экземплярах. Один из них остается на складе, а второй вместе с товаром направляется по месту назначения.

Товары и продукты из кладовой отпускаются на производство (кухню) в филиалы, буфеты, магазины кулинарии и мелкорозничную сеть (ларьки, палатки). Отпуск же их на производство осуществляется на основании требований и оформляется накладными или требованиями-накладными.

На основании аналогичных накладных продукты и товары отпускаются в буфеты и филиалы общественного питания. Приходно-расходные накладные выписываются в мелкорозничную сеть, лоточникам, разносчикам, продавцам с тележек. Во всех случаях названные документы выписываются в 2-х экземплярах. Надо помнить, что продавцы мелкорозничной торговли не составляют товарных отчетов. По окончании рабочей смены (дня) в расходно-приходной накладной указывается сумма денежной выручки, номер приходного кассового ордера и количество возвращенных в кладовую продуктов.

Рассмотренная специфика учета в сочетании с особенностями ценообразования и некоторыми недостатками в организации контроля за движением товарно-материальных ценностей в кладовых предприятий общественного питания иногда оказывают существенное влияние на формирование способов совершения преступлений. К числу наиболее типичных приемов маскировки признаков преступлений в учетных данных можно отнести следующие:

1. Неоприходование продуктов и товаров по складу или кладовой предприятия общественного питания.

Суть этого способа заключается в том, что в товарном отчете и товарной книге кладовщик самостоятельно (либо в сговоре с бухгалтером) занижает количество полученных ценностей или полностью не включает их в названные учетные документы. Это делается с целью временного сокрытия ранее образовавшейся недостачи. Тогда соответствующий приходный документ проводится позднее, обычно после плановой инвентаризации или для создания излишков с последующим присвоением продуктов и товаров. Но в последнем случае обязательным становится участие бухгалтера. Как и в торговых операциях, он балансирует расчеты с поставщиками за счет собственных доходов предприятия (счет № 42) или за счет не востребовавшей задолженности в пользу каких-либо других поставщиков.

Для выявления таких подлогов целесообразно ис-

пользовать встречную проверку, т. е. сопоставить документы поставщика (товарно-транспортные накладные) с накладными, находящимися в товарном отчете кладовщика, а впоследствии и с записями в товарной книге. Этот способ используется для уккрытия доходов с целью неуплаты налогов. Например, кладовщик документально не оформил часть товара, реализовал его за наличный расчет, тем самым в документах будет указана меньшая сумма дохода.

2. Составление бестоварных расходных документов.

Оформление бестоварных расходных документов на отпуск продуктов и товаров в производство, буфеты, мелкорозничную сеть также чаще всего имеет целью сокрытие недостачи или создание излишков материальных ценностей. Такие подложные документы могут быть как полностью, так и частично бестоварными. В первом случае они выписываются и включаются в товарные отчеты при полном отсутствии фактического отпуска товаров из кладовой, а во втором — при наличии товара, но в меньшем размере, чем указано в накладной.

Некоторые материально ответственные лица изменяют наименования выданных продуктов в отдельных экземплярах одного и того же документа, используя различия в размере наценок к розничным ценам на отдельные товары. При этом документы могут оформляться не в момент отпуска ценностей, а после их реализации в подразделениях предприятия общественного питания.

Так, заведующий складом одного из ресторанов г. Казани К. фактически выдавал в буфет вино-водочные изделия, а накладные на ту же сумму оформлял на отпуск лимонов, причем уже после продажи фактически не учтенных вино-водочных изделий. В приложении к своему отчету экземпляре К. отмечал отпуск этих изделий, лимоны не фигурировали только в документах буфета. Подобная фальсификация использовалась им и с целью хищения части денежной выручки за счет разницы между учетной и продажной стоимостью вино-водочных изделий. Ее уровень был выше по сравнению с этой же разницей в цене на лимоны, а наценка на лимоны в буфете была ниже, чем на вино и водку.

Вообще бестоварные расходные накладные на отпуск продуктов со склада в производство и буфеты обычно ложны по содержанию во всех своих экземплярах. Но в этом случае признаки подлога иногда могут

быть обнаружены уже не с помощью встречной проверки, а путем взаимного контроля документов. Например, самостоятельно или с помощью ревизора оперативный работник может сопоставить сомнительные расходные накладные с данными ежедневных отчетов о движении продуктов на кухне. Указанные в бестоварных накладных продукты могут отсутствовать в актах о реализации и отпуске изделий кухни, в записях в бракеражном журнале, в меню, в данных дневных заборных листов, которые составляют на отпуск готовых блюд.

3. Создание пересортицы продуктов по сговору с поставщиками или без такого сговора.

Данный способ преступных действий позволяет создавать излишки товаров, продуктов, которые впоследствии передаются в производство, где могут изготавливаться неучтенные блюда. На созданную сумму пересортицы можно также продавать любые другие дефицитные продукты непосредственно со склада (кладовой) и использовать лоток, магазин, киоск путем выписки накладной, которая впоследствии уничтожается.

В таких случаях необходимо поручать оперативным работникам выявлять подобные накладные, а при обысках рабочих мест изымать черновые записи, товарные книги и сопоставлять указанные в них данные с карточками складского учета, с количеством выпускаемой продукции, а также с показаниями продавцов, лоточниц и других лиц, участвовавших в реализации продукции.

4. Некоторым предприятиям общественного питания разрешается производить заготовку продуктов и товаров в порядке децентрализованных закупок. Все закупки должны оформляться закупочным актом в одном экземпляре. Кроме акта, оформляются приходные накладные на закупленные товары в 2-х экземплярах: один из них остается у закупившего материальные ценности лица, а второй сдается на склад вместе с товаром. Пользуясь предварительно созданными излишками соответствующих продуктов, работник предприятия общественного питания, получивший подотчетную сумму по сговору с заведующим складом, иногда составляет заведомо бестоварные закупочные акты, оформленные на имя подставных или даже вымышленных лиц с целью присвоения соответствующей суммы наличных денег.

Количественные излишки, используемые для маскировки фиктивных закупок, создаются на складе путем

необоснованного списания продуктов на производство (в т. ч. и по сговору с заведующим производством) либо путем обмана сдатчиков, у которых производится действительная закупка продовольственного сырья.

Выявление и доказывание таких подлогов в перечисленных документах связано с изучением дальнейшего движения закупочных продуктов. Необходимо провести проверку полноты их оприходования на складе, количество расхода проверяемых товаров по кладовым и буфетам в других предприятиях общественного питания, проверить операции на производстве. В дальнейшем можно использовать так называемый подворный обход, опросить лиц, у которых производилась закупка продукции и т. п.

Проиллюстрировать сказанное можно на следующем примере. При закупке продуктов у населения нижегородским рестораном «Заречный» преступная группа, в состав которой входили заместитель директора С., экспедитор М. и старший кладовщик Б., занимались хищением денежных средств с использованием децентрализованных закупок мяса. Создание излишков на складе происходило за счет применения при закупке мяса у населения скидки к общему весу сдаваемого в ресторан. Заметим, что действующими нормативными актами применение данной скидки не предусматривалось. Кладовщик оформлял приходную накладную о поступлении мяса на склад, на основании чего составлялся закупочный акт, где отражались указанные в накладной вес и цена продукции. Впоследствии в бухгалтерии ресторана согласно закупочному акту и накладной выписывался расходный ордер, по которому сдатчик получал деньги за сданное мясо.

Применение скидки ни в накладной, ни в закупочном акте не отражалось, поэтому на сумму примененной скидки сдатчик недополучал в кассе ресторана деньги по сравнению с суммой, которую должен был получить фактически за сданное мясо. В качестве важного доказательства применения незаконной скидки при закупке мяса может быть признана разница в весе в сторону уменьшения между зафиксированными в справке данными, выдаваемыми мясо-молочной контрольной станцией рынка, и весом, указанным в закупочном акте. При выявлении и доказывании таких подлогов целесообразно использовать весь комплекс методов, в частности, одно-

временно с проверкой документов проводить инвентаризацию на складе, а впоследствии и опрос (допрос) лиц, сдающих продукцию.

В дальнейшем материально ответственные лица ресторана оформили созданные излишки актом о якобы закупленном мясе у населения и изъяли денежные средства из кассы ресторана на сумму созданных таким образом излишков.

Следует отметить, что составление актов на фиктивные закупки может быть признаком и других способов совершения преступлений. Возможны ситуации, когда в учете отражается полностью вымышленная производственная деятельность предприятия общественного питания. Так, в Ферганском тресте общественного питания выделяемые для закупки от населения различных продуктов деньги приходовались сразу же в качестве выручки, полученной из столовых. На сданную сумму денежных средств оформлялись подложные закупочные акты, составленные на имя вымышленных лиц и бестоварные товарно-транспортные накладные на сдачу сельхозпродуктов по складу, откуда они также по бестоварным накладным списывались на производство. За успешную работу по реализации продукции работники треста получали премию.

3. УЧЕТ ОБЩЕСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ НА ПРОИЗВОДСТВЕ (КУХНЕ) ПРЕДПРИЯТИЙ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДОКУМЕНТОВ ПО УЧЕТУ ПРОИЗВОДСТВА В ПРАКТИКЕ ВЫЯВЛЕНИЯ И ДОКАЗЫВАНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЙ.

Основными первичными документами на поступление сырья со склада в производстве являются требования-накладные или накладные, выписываемые в двух экземплярах. Один экземпляр остается у кладовщика, а второй прилагается к ежедневному отчету заведующего производством. Бухгалтерский учет продуктов и товаров на кухне ведется суммовой, в денежном выражении по продажным ценам готовой продукции (с наценкой общественного питания).

Все изделия кухни реализуются через обеденный зал, буфеты, магазины кулинарии и мелкорозничную сеть. На их отпуск из кухни оформляются накладные

или заборные листы, каждый из которых выписывается в двух экземплярах. Бланки дневных заборных листов (ф. 65) выдаются бухгалтерией заведующему производством в пронумерованном виде и регистрируются в специальном журнале. В кооперативах и частных предприятиях общественного питания такие документы не используются, т. к. этим структурам выгодно не учитывать количество выпускаемой продукции, таким образом, они не показывают реальные доходы, тем самым скрывают уплату налогов от государства.

При переходе предприятия общественного питания в частную собственность владельцев система учета и документооборота в них может быть упрощена. В основном будут сохраняться документы по поступлению сырья и материалов (подтверждающие объем произведенных затрат на производство) и по количеству вышеуказанной продукции (сумме полученной от покупателей выручки, реже — ассортименту реализуемых блюд). В этом случае система учета, возможно, будет упрощена, но требования к ведению документов станут более жесткими.

Отпуск изделий данной кухни потребителям производится обычно в обеденном зале на основании кассовых чеков или талонов. Причем на каждое блюдо касса должна выдавать отдельный чек.

В случаях, когда отпуск изделий кухни производится один раз в день, оформляются накладные, а если отпуск блюд производится несколько раз, выписываются заборные листы. Заборные листы и накладные оформляются в двух экземплярах. Один экземпляр заборного листа или накладной вручается лицу, получившему изделие кухни, второй остается у заведующего производством.

В конце рабочего дня (смены) указанные документы сдаются в бухгалтерию вместе с товарным отчетом. Товарный отчет составляется зав. производством ежедневно в двух экземплярах. Кроме приходных документов к ежедневному отчету прилагаются акты о реализации готовых блюд, на основе которых определяется расход продуктов на кухне.

В акте указывается стоимость кухонной продукции, реализованной через обеденный зал и отдельно отпущенной в буфеты. Один экземпляр ежедневного отчета вместе с приложенными к нему документами сдается в

бухгалтерию под расписку, второй — остается у материально ответственного лица.

Необходимо отметить, что акты о реализации готовых блюд, как правило, составляются в суммовом выражении. Кроме того, в одном предприятии общественного питания могут функционировать филиалы, буфеты и другие подразделения, имеющие разную наценочную категорию. Эти два обстоятельства выделяются среди множества факторов, влияющих на выбор способа совершения преступных посягательств в сфере кулинарного производства.

Поскольку в ежедневном отчете о движении продуктов по кухне книжные остатки показываются только в денежном выражении, то в этих условиях нет возможности определить, какого именно и сколько сырья было списано на изготовление кухонных изделий. Это обстоятельство способствует сокрытию факторов создания неучтенных излишков с использованием пересортицы или нарушения технологического процесса изготовления блюд. Рассмотрим типичные способы подлогов:

а) Искажение сведений в акте о реализации блюд. Суть его заключается в том, что заведующий производством включает в объем реализации такие блюда, которые вообще не изготавливались на кухне. Это позволяет списать в расход наиболее дефицитные продукты и фактически реализовать их с наценкой общественного питания. Такие подложные записи иногда можно выявить, сопоставив журналы, где отражаются результаты снятия проб пищи с планом — меню и актом реализации блюд. При сверке этих документов могут быть замечены расхождения. Однако в случае сговора с проверяющим пищу лицом расхождений может и не быть.

б) Оформление бестоварных накладных на якобы имевшийся отпуск готовых изделий в буфет и мелкорозничную сеть. Суть названного способа преступления заключается в том, что продажа собственной продукции осуществляется непосредственно на головном предприятии или в филиале по более высоким ценам, а списание в расход по буфету производится по меньшей цене. Образовавшаяся при этом суммовая разница присваивается расхитителями. На созданную же сумму излишков могут изыматься продукты либо изготавливаются неучтенные блюда.

Одним из эффективных методов обнаружения на-

званных подлогов является сопоставление по буфету за ряд отчетных периодов данных о денежной выручке с показателями накладных, дневных заборных листов. В результате такой проверки может быть установлена «странная закономерность», заключающаяся в том, что в дни поступления в буфет значительного количества изделий кухни прослеживается резкое снижение сумм торговой выручки. С другой стороны, в последующие дни, когда в буфет продукты не поступали или поступали в небольшом количестве, наблюдается увеличение этих сумм, которое не соответствует стоимости полученных материальных ценностей.

Такие несоответствия между суммовой выручкой и стоимостью оприходованной продукции кухни в совокупности с другими данными нередко указывают на признаки хищений. Эти данные могут найти подтверждение также в результате сопоставления суммы выручки, зафиксированной в книге кассира-операциониста головного предприятия с данными контрольной ленты кассового аппарата.

4. ВОССТАНОВЛЕНИЕ КОЛИЧЕСТВЕННОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЬНОЕ СЛИЧЕНИЕ ОСТАТКОВ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ ПОДЛОГОВ В ДОКУМЕНТАХ ПО УЧЕТУ НА КУХНЕ

Одним из эффективных методов выявления хищений, а впоследствии и доказывания виновности лица в содеянном является восстановление количественно-суммового учета (или как часто называют этот метод — контрольный пересчет готовых блюд в продукты). Разумеется, при последнем также не всегда можно достичь желаемого результата. Но в большинстве случаев, когда речь идет об изготовлении блюд из похищенного сырья, поступившего от поставщиков за счет созданных излишков вследствие нарушения технологического процесса (недовложения, замена дорогостоящих продуктов более дешевыми, в том числе пересортица), применяемый метод дает возможность проследить движение конкретного вида товара за инвентаризационный период и сделать соответствующие выводы о возникновении излишков сырья или продуктов.

Его сущность состоит в том, что на основе изучения и анализа документов можно проследить движение какого-либо конкретного товара за определенный период

времени, который использовался для приготовления ис-
учтенных блюд. Для применения указанного метода не-
обходимо иметь следующие документы:

1. Инвентаризационную опись, т. е. остаток товаров
на начало проверяемого периода.

2. Приходные документы на поступление товаров,
сырья в производство из кладовой, склада (накладные,
товарно-транспортные накладные).

3. Расходные документы на отпуск готовых блюд из
кухни (накладные, заборные листы).

4. Инвентаризационную опись, т. е. остаток товаров
и сырья на конец проверяемого периода.

5. Калькуляционные карточки, в которых указывает-
ся название, цена и количество (норма) расхода про-
дукта на изготовление какого-либо блюда в расчете на
100 порций, а также вес порции и цена одного блюда.

Представим себе, что заведующая производством за
межинвентаризационный период изготовила и отпустила
(судя по заборным листам) 600 котлет, на производстве
которых использовано мясо I категории по цене 650 руб.
На начало периода остаток мяса I категории по цене
650 руб. за 1 кг составил 6 кг, по накладной же поступи-
ло 10 кг мяса II категории по цене 600 руб. за 1 кг. Не-
обходимо определить, какое количество мяса требуется
для изготовления котлет. При этом известно, что норма
расхода мяса по калькуляции на 100 порций составляет
3 кг 700 г, то есть по 37 г приходится на одну порцию.
Таким образом: $600 \times 37 = 22 \text{ кг } 200 \text{ г}$ мяса необходимо
для того, чтобы приготовить 600 порций котлет.

Остатка мяса по инвентаризационной описи на конец
периода в наличии не имеется. Отсюда, остаток на нача-
ло периода: $6 \text{ кг} + 10 \text{ кг}$ приход всего мяса имеется в на-
личии 16 кг. Для того, чтобы приготовить 600 котлет, не-
обходимо иметь в наличии 22 кг 200 г мяса I категории.
Возможно, одна из версий — использование мяса II ка-
тегории по цене 600 руб. за счет пересортицы в количе-
стве $6 \text{ кг } 200 \text{ г} \times 650 \text{ руб.} = 4030 \text{ руб.}$

Зав. производством может изъять любой товар на
созданную суммовую разницу. При этом необходимо
знать особенности восстановления количественного уче-
та на производстве общественного питания:

1. Использовать этот метод можно лишь на тех пред-
приятиях общественного питания, где удастся опреде-
лить, какие именно блюда были реализованы населению

либо отпущены из кухни в ее филиалы и буфеты. Это возможно в 4-х основных ситуациях:

а) если предприятие общественного питания имело цеховые деления (например, в составе кухни выделен отдельный кондитерский цех);

б) когда отпуск готовых блюд из кухни на раздачу оформляется заборными листами или накладными;

в) если ежедневные акты о реализации составляются с поименным указанием реализованных блюд (ресторан);

г) если материально ответственными лицами велись в ходе расследования и были изъяты черновые записи внутristолового учета¹.

II. Вторая особенность метода заключается в том, что работа в соответствии с ним является наиболее сложной по сравнению с другими методиками работы с документами.

Различают сплошное и выборочное восстановление количественного учета. При сплошном восстанавливают движение всех продуктов за отдельные межинвентаризационные периоды. Выборочное применяют для анализа движения продуктов, которые, по имеющимся данным, похищались в производстве, либо из которых изготавливалась неучтенная продукция.

III. Следующая особенность состоит в многозначности причин выявляемых отклонений. К таким причинам относятся:

а) нарушение технологии производства, когда дешевые продукты и сырье закладываются вместо дорогих;

б) допустимая замена одних продуктов другими при изготовлении блюд;

в) недоброкачественность документов с точки зрения их оформления (указание в заборных листах неточных количеств конкретных видов изделий при сохранении верной итоговой суммы);

¹ При отсутствии этих условий, когда лишь часть расходных операций по кухне оформлялась первичными документами (например, заборные листы имеются только на отпуск кухонных изделий в буфет, а другой расход готовых блюд расшифровке не поддается, то вместо восстановления количественного учета применяется метод контрольного сличения остатков. Показатель документального расхода (например, количество пирожков, отпущенных в буфет) также может быть пересчитан в минимальное количество израсходованного сырья. Иными словами, метод контрольного пересчета может быть сопряжен не только с восстановлением количественного учета, но и с контрольным сличением остатков по кухне.

г) подложность приложенных к отчету зав. производством приходно-расходных документов.

Необходимо помнить, что под видом недоброкачественных документов, на которые ссылаются материально ответственные лица, как раз и могут скрываться подложные. В этом случае контрольный пересчет готовых блюд в продукты применяют для выявления подлогов в документах, связанных с использованием особенностей ценообразования.

Рассмотрим следующий пример. Зав. производством Ш. в кафе «Выставочное» (г. Москва) создавал излишки говяжьей вырезки за счет пересортицы мяса при изготовлении шашлыка «Бастурма», из которых изготавливали неучтенную продукцию. Кроме этого, используя в преступных целях особенности ценообразования, он в ежедневных своих отчетах занижал количество шашлыков, которые продавались как порционные блюда с дополнительным наложением.

Поскольку все порционные блюда (в том числе и шашлыки) пробивались по отдельной секции кассового счетчика, подсчитать по контрольно-кассовым лентам количество реализованных за проверяемый период шашлыков большой сложности не составляло. Было установлено, что за период с 1 января по 12 февраля (за межинвентаризационный период) могло быть изготовлено только 1500 порций шашлыка. За указанный период по накладным на производство поступило 387 кг говяжьей вырезки по цене 2 руб. 60 коп. за 1 кг¹.

Норма закладки на изготовление одной порции шашлыка в соответствии с калькуляцией составила 238 г. Таким образом, $387 : 0,238 = 1500$ порций шашлыка. Однако по показаниям контрольно-кассовой ленты за проверяемый период было реализовано 5500 порций, т. е. на 4000 порций больше. В пересчете на сырье для приготовления такого количества шашлыков потребовалось бы 1309 кг мяса ($0,238 \times 5500 = 1309$ кг). Судя по документам, 922 кг ($1309 - 387 = 922$ кг) вырезки оказалось в излишке. Отсюда следует, что хищения производились с использованием умышленной пересортицы мяса (вместо вырезки использовалось котлетное мясо).

При составлении ежедневных отчетов Ш. часть полученной от реализации шашлыков выручки отразил как

¹ Цены указаны по состоянию на 1 января 1985 г.

такую от
при сличении
ленты. Устан
ки, которую
вая наценка
достачи. Об
2196 руб. (в

В ряде сл
ный учет сы
возможным.
ятиях общес
пуске издели
ме, то есть б
ализованных
дукции из ку
явление же
подлогов, ко
ных намено
нением мето

Как и пр
основу прин
татков сырья
чаемого пер
поступлении
ные о на
блюд в той
за данный п
оказаться л
дукции в бу
будут предс
тод контро
аналогичны
ной торгов
расходе бл
ратно в пр
иногда выя
в результате
приготовле
также путе
продажной

Заведую
оски мясо,
При этом
отпущенны

такую от продажи общих блюд. Это подтвердилось при сличении отчетов с данными контрольно-кассовой ленты. Установлено, что 1375 руб. 70 коп. сумма наценки, которую нужно было бы отнести на счет 42 «Торговая наценка», Ш. была использована для сокрытия недостачи. Общий размер хищения за 12 дней составил 2196 руб. (в т. ч. 1375—70 за счет разницы в ценах).

В ряде случаев восстановить полностью количественный учет сырья на производстве может оказаться невозможным. Это вызвано тем, что зачастую на предприятиях общественного питания акты о реализации и отпуске изделий кухни составляются по упрощенной форме, то есть без указания наименований и количества реализованных блюд. Документы на отпуск готовой продукции из кухни на раздачу зачастую не ведутся. Выявление же бестоварных расходных документов и иных подлогов, количественных излишков продуктов отдельных наименований производится в этих случаях с применением метода контрольного сличения остатков.

Как и при восстановлении количественного учета, за основу принимаются две инвентаризационные описи остатков сырья и блюд на кухне (на начало и конец изучаемого периода), приходные документы (накладные о поступлении продуктов на кухню) и документальные данные о наименованиях и количестве реализованных блюд в той части, в какой они действительно имеются за данный период. Таковыми в отдельных случаях могут оказаться лишь заборные листы на отпуск кухонной продукции в буфет, в остальном данные о реализации блюд будут представлены лишь в денежном выражении. Метод контрольного сличения остатков применяется здесь аналогичным образом с любым предприятием розничной торговли. Различие состоит в том, что отраженные в расходе блюда должны быть сначала пересчитаны обратно в продукты. С помощью контрольного сличения иногда выявляют излишки, которые могут образоваться в результате пересортицы за счет нарушения технологии приготовления блюд, завоза продуктов без документов, а также путем использования разницы между учетной и продажной ценой готовых изделий.

Заведующий столовой И. отпускал из столовой в киоски мясо, колбасные изделия, яйца и другие продукты. При этом в расходных накладных вместо фактически отпущенных продуктов он указывал на ту же сумму

выдачу пончиков. В накладных указывались две цены пончиков, а именно: учетная цена 4 рубля и продажная 3 рубля (при продаже с лотков в данной столовой были установлены, по сравнению с обеденным залом, более низкие цены).

Продукты отпускались из столовой, исходя из реализационной (продажной) цены пончиков, т. е. из расчета, что один пончик стоит 3 рубля. Например, если в накладной указано 1000 пончиков, то продуктов отпускалось в киоски на 3000 руб., а при этом списывалось с производства столовой продуктов на 4000 руб.

Заведующий производством объяснил киоскерам, что такие манипуляции необходимы для выполнения плана, в который включается продукция собственного производства. В действительности И. создавал у себя на кухне суммовые излишки, используя то обстоятельство, что продажная цена пончиков на 1 рубль меньше учетной цены.

Следует заметить, что за период работы И. в данной столовой ежемесячно проводилась инвентаризация. При этом недостач и излишков выявлено не было. Однако при анализе нижеследующей таблицы можно заметить, что при выдаче по представленной в таблице накладной взамен пончиков другой продукции, реализуемой с полной наценкой на сумму 150000 руб., И. добивался списания со своего подотчета любых продуктов в суммовом выражении на 200 000 руб.

Таким образом, за счет разницы в ценах на производстве предприятия общественного питания были созданы излишки в размере 50000 руб. В данном случае с производства должна быть списана стоимость фактически отпущенной продукции и бухгалтерия составит проводку: дебет счета 41/2 «Товары в розничной торговле», кредит счета № 20 «Основное производство», сумма 150000 руб.

Помимо этой составляется еще одна проводка, на ос-

Наименование продукции	Кол-во	Учетная цена	Сумма	Продажная цена	Сумма
Пончики (по накладной)	50000 шт.	4 руб.	200000 р.	3 руб.	150000 р

... которой списывается с производства 50000 рублей в виде убыточной реализации, дебет 42/1 «Торговая наценка», кредит счета 20 «Основное производство». Если же в накладных на ту же сумму (150000 р.) были бы указаны на трехрублевые пончики, а отпускаемые действительно продукты, то с подотчета зав. производством списывалось только 150000 р. (дебет счета 41/2, кредит счета 20—150000 р.).

Важно помнить, что проведение контрольного сличения остатков на производстве общественного питания всегда сопряжено с контрольным пересчетом готовых блюд в продукты, а результаты контрольного пересчета всегда являются лишь одним из доказательств по уголовному делу, требующие подтверждения совокупностью других доказательств.

В приведенном примере в дальнейшем при проведении ревизии произведенными расчетами было установлено, что растительного масла и повидла за проверяемый период поступило с учетом остатка на начало периода в несколько раз меньше, чем фактически должно было быть израсходовано на изготовление реализованных за это же время пончиков. Поскольку растительное масло расходуется помимо изготовления пончиков и на производство других блюд (беляши, оладьи и т. д.), а повидло только на производство пончиков, было принято решение произвести на основании расхода повидла расчет количества изготовленных пончиков. Согласно норме на один пончик должно расходоваться 5 г повидла. Путем пересчета указанного количества повидла на количество реализованных пончиков удалось установить значительное расхождение между объемом фактически изготовленных пончиков и отпущенных по документам в киоски.

В ходе предварительного следствия были допрошены повара-кондитеры, которые показали, что фактически они изготавливали в день до 200 штук пончиков. Допрошенные киоскеры в свою очередь подтвердили факт поступления из столовой других продуктов вместо указанных в фактурах пончиков. В среднем в столовой производилось примерно двести пончиков, а в расходных документах ежедневно указывалось, что в киоск отпущено от пяти до десяти тысяч штук. Деньги изымались путем продажи продуктов с кладовой столовой за наличный расчет, минуя кассу.

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РЕАЛИЗАЦИИ БУФЕТНОЙ ПРОДУКЦИИ. ТИПИЧНЫЕ ПОДЛОГИ В УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТАХ. СПОСОБЫ ИХ РАСПОЗНАВАНИЯ И ВЫЯВЛЕНИЯ ДЛЯ ДОКАЗЫВАНИЯ ПРЕСТУПНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Продукты и товары в буфеты, ларьки, киоски и магазины кулинарии обычно поступают из производства, складов, кладовой. Поступление товаров и продуктов из производства оформляется ежедневными заборными листами, из кладовой — по накладным. Заборные листы выписываются на производстве в 2-х экземплярах и заполняются по мере поступления в буфет продукции, в них же указывается количество, наименование изделия, продажная цена и время поступления. Один экземпляр заборного листа остается у заведующего производством, впоследствии он прикладывается к товарному отчету. Второй остается вместе с товаром в буфете, и прилагается также к составленному отчету.

Из кладовой товары поступают в розничную сеть по накладным либо по товарно-транспортным документам, выписанным в 2-х экземплярах. Один из них остается у кладовщика, второй — передается вместе с товаром. Кладовщик, аналогично буфетчик, а также работник магазина прикладывают свои экземпляры к товарным отчетам, которые сдают в бухгалтерию.

В розничный товарооборот входит продажа собственной продукции и покупных товаров.

К собственной продукции относятся изделия кухни: бутерброды, молоко, молочные продукты, горячие блюда и закуски, приготовленные в буфете. Товары и готовые изделия в буфете реализуются за наличный расчет. Оплата может производиться через операционную кассу или непосредственно буфетчиком. При оплате через кассу общая сумма выручки за день (смену) определяется на основе кассовых чеков и показаний суммирующего денежного счетчика. В том случае, если оплата производится без кассового аппарата, то подтверждающим сумму выручки документом является квитанция приходного кассового ордера на сдачу денежных средств из буфета в кассу ресторана (столовой).

При сменной работе один или несколько буфетчиков передают материальные ценности другой бригаде по акту передачи товаров, тары, инвентаря, который составляется в 3-х экземплярах. Один экземпляр акта прила-

...а
...д, второй
...мплляр акта
...альные ценнос
...ляет товар
...которых один
...документами
...В бухгалте
...дется на сче
...дебету этого
...по кредиту —
...жении товаров
...ответственным
...остатков. Так
...разны в завис
...лении лиц. Н
...действия, если
...преступления.
...буфетчицы сто
...В., Н. и друг
...тером К., маск
...а) путем за
...полученных пр
...б) занижен
...в) занижен
...ностей на кон
...г) неправи
...одного товар
...Например,
...уменьшила кн
...тября — на 4
...5300 руб., за
...За все чет
...оформлено 17
...сумму более
...сифицированн
...результате их
...в показателях
...являются в друг
...ходимо подсч
...приход и мину
...тате можно ус
...быть больше, ч

гается к товарному отчету за истекший отчетный период, второй вручается принявшему буфет, а третий экземпляр акта остается у буфетчика, сдавшего материальные ценности. Буфетчик один раз в 3—5 дней составляет товарно-кассовый отчет в двух экземплярах, из которых один экземпляр вместе с приходно-расходными документами сдает в бухгалтерию.

В бухгалтерии учет движения товаров в буфете ведется на счете 41/2 «Товары в розничной торговле». По дебету этого счета отражаются поступления товаров, а по кредиту — их реализация. Искажение данных о движении товаров по буфетам осуществляется материально ответственными лицами с целью занижения книжных остатков. Такие подлоги могут быть довольно многообразны в зависимости от состава участвующих в преступлении лиц. Наиболее опасны и завуалированы такие действия, если в них участвует бухгалтер. Подобные преступления, как правило, довольно длительны. Так, буфетчицы столовой ОРСа треста «Татнефтегеофизика» В., Н. и другие, вступив в преступную связь с бухгалтером К., маскировали хищения следующими способами:

- а) путем занижения в товарных отчетах стоимости полученных продуктов и товаров;
- б) занижения суммы торговой выручки;
- в) занижения книжных остатков материальных ценностей на конец отчетного периода;
- г) неправильностью переноса книжных остатков из одного товарного отчета в другой.

Например, в счете за 20—25 августа буфетчица Н. уменьшила книжный остаток на 2000 руб., за 20—25 сентября — на 4370 руб. 30 коп., за 25—31 октября — на 5300 руб., за 1—10 ноября — на 1310 руб.

За все четыре года преступных действий ими было оформлено 178 подложных товарных отчетов на общую сумму более 590 тысяч рублей. При рассмотрении фальсифицированных записей можно сделать вывод, что в результате их выполнения возникают противоречия как в показателях самого товарного отчета, так и между данными в других учетных документах. Такие подлоги выявляются с помощью арифметической проверки, необходимо подсчитать остаток на начало периода, плюс приход и минус расход за проверяемый период. В результате можно установить, что книжный остаток должен быть больше, чем указано в отчете.

При взаимном контроле документов подложные записи показателей движения товаров могут выявляться в результате сопоставления товарных отчетов с приложенными к ним документами, а в дальнейшем с другими документами, отражающими движение товаров по производству, кладовой, при необходимости и по расчетам с поставщиками.

В целях достижения полноты исследования документальных данных целесообразно сопоставить товарные отчеты с записями в журналах-ордерах и накопительных ведомостях, которые ведутся бухгалтером по счетам № 41/2 — «Товары в розничной торговле», № 41/1 «Товары на складах», № 20 «Производство». Понятно, что такое детальное и глубокое исследование проводится в процессе документальной ревизии специалистом, в частности, бухгалтером-ревизором.

В результате можно установить, что расхождения в показателях остатка и движения товара за межинвентаризационный период, или факты необоснованного списания материальных ценностей скрыты за счет уменьшения торговых скидок и наценок общественного питания, которые в свою очередь образуют прибыль предприятия.

Например, старший бухгалтер С., вступив в преступный сговор с калькулятором П., кладовщиком центрального склада К., буфетчиками Г., У., Ч. и С., на протяжении длительного времени похищали десятки тысяч рублей. Деньги в основном изымались из выручки буфетов, а образовавшаяся в связи с этим недостача списывалась бестоварными накладными на подотчет другим материально ответственным лицам. С целью недопущения образования недостачи у материально ответственного лица, которому фиктивно отписывался товар, в его товарные отчеты бухгалтер вносил изменения. Завышался приход по счету 41/2 «Товары в розничной торговле» и одновременно уменьшался на эту сумму счет 42 «Торговая наценка». При этом товарные остатки и обороты по приходу и расходу не менялись. Кроме этого, похищались все обнаруженные при инвентаризации излишки.

В данном случае буфетчица составляла и включала в расходную часть своего товарного отчета подложную фактуру на отпуск другому материально ответственному лицу, у которого выявлялись излишки товара на равную сумму, а бухгалтер дописывала эту фактуру в при-

ходную часть отчета буфетчику, у которого обнаруживались излишки при инвентаризации.

Деньги буфетчица изымала из кассы и делила их бухгалтером. В таких ситуациях можно использовать методы работы с документами, помогающие выявить подлоги в учетных данных:

1) метод формального (визуального) осмотра отчетов и выявления тех из них, в которые внесены различные исправления в приход и расход, а также отчетов с сомнительными перебросками материальных ценностей;

2) можно установить, от какого материально ответственного лица было поступление сомнительной суммы на подотчет проверяемого. Для этого необходимо взять отчет первого и проанализировать движение товара. В случае выявления заинтересовавшего расходного документа исследовать его;

3) с помощью ревизора следует произвести арифметическую проверку сводного журнала Ф. К-4 и товарно-денежных отчетов;

4) реально также провести встречную проверку приходно-расходных документов, отражения их в отчетах и дальнейшую фиксацию данных по счету 41/3.

В зависимости от конкретных ситуаций приемы работы с документами могут быть весьма разнообразны.

Одним из подлогов в документах буфетов общественного питания являются внесение необоснованных записей в акты о передаче товаров и тары, составляемые при смене материально ответственных лиц. Возможен и такой вариант, при котором подлоги фиксируются в одном экземпляре акта лица, сдающего или принимающего. В этом случае рекомендуется провести встречную проверку актов. Обнаружение этих подлогов достигается проведением внезапной проверки с последующим сопоставлением выявленного наличия ценностей с данными акта о передаче и показателями товарного отчета. В дальнейшем целесообразно использовать и записи об остатках товаров, отраженных в ведомости по дебету счета 41/2 «Товары в розничной торговле».

Следующий способ искажения данных — внесение подложных записей в инвентаризационные описи с целью сокрытия недостач либо излишков материальных ценностей. Такие подлоги в случаях недостач сопровождаются завышением количества или стоимости товаров, тары, либо в инвентаризационную опись путем дописок

вносятся несуществующие товары. В случаях не обнаружения излишков занижают количество и стоимость товаров, недописывают в опись имеющиеся в наличии материальные ценности либо неправильно выводят фактический остаток.

Иногда фальсифицируются фактические остатки только в экземпляре инвентаризационной описи, который остается у материально ответственного лица и является основанием для составления отчета по товарам и таре.

Выявить такие подложные данные можно внезапной повторной инвентаризацией, сопоставлением разных экземпляров инвентаризационных описей или контрольным сличением остатков. Возможно также оформление бестоварных документов на возврат товаров в кладовую предприятия общественного питания. В этих случаях расходные документы выписываются с целью сокрытия недостачи по буфету или создания излишков для последующего присвоения денежных средств и материальных ценностей.

Как в розничной торговле, при выявлении подлогов в документации буфетов часто применяют метод контрольного сличения остатков. Контрольное сличение используют главным образом в целях выявления излишков отдельных видов товаров. Причем при его использовании нельзя выявить недостачи конкретных товаров по причине учета, а также по документам невозможно определить, кому и сколько было продано товара за наличный расчет.

Данный метод применяют для анализа документов за любой межинвентаризационный период с использованием инвентаризационных описей на начало и конец периода, приходных и расходных документов. Здесь же используются акты передачи товаров и тары по буфету, а также черновые записи материально ответственных лиц, если таковые сохранились. Контрольное сличение, проведенное с использованием актов передачи и черновых записей иногда дает положительный результат и способствует установлению круга необходимых для следствия лиц, а также появляется возможность определения периода и источника образования недостач.

В заключение подчеркнем, что методики работы с документами рассматривались в отдельности по каждому структурному звену предприятия общественного питания главным образом в целях удобства изложения учеб-

В условиях ре-
шируется. План с-
ция по его приме-
тов — в частнос-
ным финансовым
пользовать ряд р-
госрочные финан-
финансовые влож-
тавный фонд» (в-
учредителями по-
планом иinstrу-
порядок использо-
применяющихся
Регламентаци-
кова для предпр-
хозяйственную де-
раслевым призна-
ности на средства
Пользуясь фр-
ным из методиче-
План счетов бу-
деятельности предпр-
плана счетов бухга-
от 1 ноября 1991

ФИНАНС

ного материала. В практике раскрытия преступления локальные злоупотребления, затрагивающие лишь одно из таких звеньев, встречаются не слишком часто. Так, созданные в складах и кладовых излишки могут реализовываться через производство или в буфетах, кioskах, магазинах общественного питания. Обнаружение неучтенных кухонных изделий в буфете с неизбежностью требует обратиться к документам, приложенным к отчету заведующего производством.

Таким образом, в практической деятельности по раскрытию преступления документы каждого из рассмотренных звеньев предприятия, как и методики их анализа, часто могут использоваться в самых различных сочетаниях, что зависит от состава преступной группы и избранного ею способа совершения преступлений.

§ 5. УЧЕТ НОВЫХ ВИДОВ ФИНАНСОВО-РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

В условиях рынка круг объектов учета заметно расширяется. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению¹ для учета таких новых объектов — в частности ценных бумаг и расчетов по взаимным финансовым обязательствам — рекомендуют использовать ряд ранее не применявшихся счетов: 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» (все активные) и счет 75/2 «Расчеты с учредителями по доходам» (пассивный). Кроме того, планом и инструкцией скорректированы содержание и порядок использования некоторых других, давно уже применяющихся счетов бухгалтерского учета.

Регламентация применения названных счетов одинакова для предприятий, осуществляющих самую разную хозяйственную деятельность, и различается уже не по отраслевым признакам, а в зависимости от форм собственности на средства производства.

Пользуясь фрагментом счетного плана, представленным из методических соображений в форме баланса

¹ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, а также Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета, утвержд. Приказом МФ СССР от 1 ноября 1991 г., № 56.

Фрагмент баланса предприятий

Таблица 28

АКТИВ		ПАССИВ	
№№ счета	Наименование счета	№№ счета	Наименование счета
06	Долгосрочные финансо- вые вложения	85	Уставный фонд (капита)
48	Реализация прочих ак- тивов	86	Резервный фонд
51	Расчетный счет	87	Нераспределенная прибыль отчетного года
56	Денежные документы	88	Фонды специального назнач.
58	Краткосрочные финансо- вые вложения	80	Прибыли
75/1	Расчеты с учредителями по вкладам в уставный фонд	70	Расчеты по оплате труда
81	Использование прибыли	75/2	Расчеты с учредителями по доходам
80	Убытки	48	Реализация прочих активов

(табл. 28), рассмотрим особенности учета некоторых та-
ких операций.

В бухгалтерском учете государственных (муници-
пальных) предприятий применяются все приведенные в
таблице № 28 счета, кроме счетов 75/1, 75/2 и 86. Одна-
ко для учета новых видов финансово-расчетных опера-
ций из числа других представленных в таблице исполь-
зуются только пять счетов: 06, 51, 58 (актив), 48 и 80
(актив-пассив).

На счете 06 учитывают пай (подтвержденные доку-
ментами вклады данного предприятия и уставные фон-
ды других организаций), а также приобретенные им ак-
ции и облигации долгосрочных займов.

На счете 58 учитывают ценные бумаги (облигации,
векселя), приобретенные предприятием на срок менее
года и используемые им в основном в качестве платеж-
ных средств для текущих расчетов.

Для объектов, учитываемых на счетах 06 и 58, об-
щей является их родовая принадлежность к так назы-
ваемым доходным активам, т. е. вложением капитала в
деятельность других предприятий с целью получения
прибыли или иных имущественных выгод. Учет приобре-
тенных бумаг на балансе предприятия (счета 06 и 58)

ведется
лизации
счета де
пять акци
гого предп
лей за ка
60 тыс. ру
проводки
Д-т
Д-т

В результа
Записи
бухгалтер
конце мес
«Прибыли
Счет М
полученны
счетами де
На сов
ствах с ог
сударствен
чальный к
ки) форми
в этой свя
шейся пос
ленной пр
Связан
условном
1. ОПЕ
раниченно
в размере
физически
су в собст
2. ОПЕРА
редителей
вариществ
3. ОПЕРА
разовалас
1 Возмож
счета 50 буд
туальной соб

ведется по стоимости их приобретения, для учета реализации доходных активов используются счет № 48 и счета денежных средств (50, 51). Так, например, если пять акций, приобретенных данным хозяйством у другого предприятия по номинальной стоимости 10 тыс. рублей за каждую, будут проданы третьей организации за 60 тыс. рублей и деньги поступят на расчетный счет, то проводки будут иметь следующий вид:

Д-т сч. 48 к-т сч. 06	50 тыс. рублей
Д-т сч. 51 к-т сч. 48	60 тыс. рублей

В результате на сч. 48 выявится прибыль — 10 тыс. руб.

Записи по счету 48 (как и по счету 46, 47) делаются бухгалтером накопительно в течение всего месяца. В конце месяца остаток счета 48 относится на счет № 80 «Прибыли и убытки».

Счет № 80 используют также для учета дивидендов, полученных от доходных активов (в корреспонденции со счетами денежных средств).

На совместных предприятиях, а также в товариществах с ограниченной ответственностью в отличие от государственного сектора уставный фонд (или первоначальный капитал, по терминологии рыночной экономики) формируется за счет вкладов учредителей, которые в этой связи в конце года могут получить за счет оставшейся после всех платежей и отчислений перераспределенной прибыли причитающиеся им доходы (счет 75/2).

Связанные с этим учетные операции рассмотрим на условном примере:

1. ОПЕРАЦИЯ: При регистрации товарищества с ограниченной ответственностью уставный фонд определен в размере 10 млн. руб. Товарищество состоит из двух физических лиц, доля каждого из них, подлежащая взносу в собственный капитал, 5 млн. руб.

Д-т сч. 75/1 к. т. сч. 85 10,0 млн. руб.

2. ОПЕРАЦИЯ: После регистрации устава один из учредителей внес 5,0, а другой 4,0 млн. руб. в кассу товарищества.

Д-т сч. 50 к-т 75/1 9,0 млн. руб.¹

3. ОПЕРАЦИЯ: В конце года на счете 80 в пассиве образовалась сумма 6,0 млн. руб., на счете 81 в активе —

¹ Возможен взнос имущественными ценностями, тогда вместо счета 50 будут использованы счета 01, 10 и т. п. в виде интеллектуальной собственности с использованием счета 04.

4,2 млн. руб. Необходимо определить сумму нераспределенной прибыли и начислить доходы учредителям.

Д-т сч. 80 к-т сч. 81 4,2

Д-т сч. 80 к-т сч. 87 1,8

Д-т сч. 87 к-т сч. 75/2 1,8¹.

Однако даже в этом простейшем случае можно заметить необходимость аналитического учета по счетам 75/1, 75/2 и (по сравнению с государственными предприятиями своеобразно) по счету № 85. По каждому из этих синтетических счетов должны быть открыты в нашем случае два аналитических счета для учредителя А и учредителя Б, где будут дифференцированно учтены как размер вклада, так и начисления доходов каждому из них.

Значительно сложнее организован аналитический учет по этим же счетам при условии формирования уставного фонда за счет акционерного капитала. Схема главнейших бухгалтерских проводок, отражающих реализацию выпущенных предприятием акций и начислений по ним дивидендов, будет иметь следующий вид:

1. Вновь организованное акционерное общество зарегистрировало уставный фонд в размере 25 млн. руб. и предусмотрело выпуск собственных акций — 250 шт. по номинальной стоимости 100 тыс. руб. каждая. Произведена первоначальная подписка на акции по их номинальной стоимости на 20 млн. руб. (в том числе среди работников данного предприятия — на 5 млн. руб., среди сторонних организаций и лиц — 15 млн. руб.).

Д-т сч. 75/1 к-т сч. 85 20,0 млн. руб.

2. Задолженность по акциям погашена, деньги поступили в кассу.

Д-т сч. 50 к-т сч. 75/1 20,0 млн. руб.

3. В конце года за счет нераспределенной прибыли владельцам акций начислены дивиденды в размере 20 % от суммы вклада в 4 млн. руб.

Д-т сч. 87 75/2 3 млн. руб. (дивиденды сторонних организаций и лиц)

Д-т сч. 87 70 1 млн. руб. (дивиденды начислены собственным сотрудникам, владельцам акций).

¹ На малых предприятиях счет 87 может не применяться. Распределение доходов тогда осуществляется непосредственно со счета № 80 (д-т 80, к-т 50 и т. п.).

Из этих примеров видно, что при подписке на акции должен вестись поименный аналитический учет расчетов с каждым участником как на счете 75/1, так и на счете 75/2. Аналогичная расшифровка акционерного капитала должна быть представлена и в счете 85 «Уставный фонд».

Сами акции могут быть простыми (дающими право участвовать в делах общества и получать дивиденды в размере, зависящем от фактической прибыли) и привилегированными (исключающие право владельца на участие в собрании акционеров, но обеспечивающие ему заранее определенный размер дивидендов).

Соответственно, в акционерных обществах синтетический счет 85 делится на субсчета: 85/1 простые и 85/2 — привилегированные акции. Это, разумеется, не исключает ведения поименного аналитического учета владельцев акций внутри каждого из этих субсчетов¹.

На акционерных предприятиях есть также существенные особенности в применении счета № 86 «Резервный фонд». По общим правилам последний формируется за счет прибыли в размере, определенном учредительными документами (д-т сч. 81, к-т сч. 86) каждого вновь создаваемого предприятия, и предназначен для покрытия непредвиденных расходов (списание убытков, безнадежной дебиторской задолженности и т. п.).

Но в акционерных обществах он может формироваться не только за счет прибыли, полученной от хозяйственной деятельности предприятия, но и за счет эмиссионного дохода, когда собственные акции предприятие реализует по ценам, превышающим их номинальную стоимость. Так, если вернуться к примеру, то можно вспомнить, что изготовленные в типографии акции на сумму 5,0 млн. руб. еще не были реализованы предприятием. Предположим, что эти же акции пущены в свободную продажу и реализованы по курсовой стоимости за 6 млн. руб. Будут сделаны две проводки:

Д-т сч. 50	к-т сч. 85	5,0 млн. руб. (номинальная стоимость акций)
Д-т сч. 50	к-т сч. 86	1,0 млн. руб. (эмиссионный доход предприятия).

¹ Имеются в виду владельцы именных акций. Стоимость реализованных обезличенных акций (когда выплата дивидендов производится на основе купонов) учитывается на отдельном аналитическом счете по счету 85 в суммовом выражении.

Для учета продажи собственных акций (в отличие от приобретенных на стороне) счет 48 не применяется.

В том случае, если при первичной эмиссии собственные акции реализуются по цене ниже номинала, то эмиссионный доход уменьшается и счет 86 дебетуется в корреспонденции со счетом 85. Возможен вариант повторной эмиссии, когда предприятие скупает свои собственные акции и вновь реализует их по меняющейся курсовой стоимости.

Для учета выкупленных и вновь реализуемых (но только собственных) акций используется активный счет 56; порядок учета эмиссионного дохода на счете 86 остается прежним.

Если, например, будут выкуплены у акционеров 200 акций номинальной стоимостью в 10 тыс. руб., а за эти акции уплачено по курсовой стоимости 240 тыс. руб., то будет сделано две проводки:

	Д-к сч.	К-т сч.	Сумма
1. Приходятся акции по номинальной стоимости	56	51 (50)	200,0 тыс. руб.
2. Уменьшится эмиссионный доход	86	51 (50)	40,0 тыс. руб.

Если затем эти же акции будут реализованы по более высокому биржевому курсу, например, на 50 % превышающему номинал, то повторная эмиссия акций найдет отражение в следующих проводках:

	Д-к сч.	К-т сч.	Сумма
3. Списывается номинальная стоимость проданных ранее и выкупленных собственных акций	51	56	200,0 тыс. руб.
4. Приходуется эмиссионный доход	51	86	100,0 тыс. руб.

В конечном итоге за счет повторной реализации выкупленных у акционеров собственных акций предприятие получило доход в сумме (100—40) 60 тыс. руб. В большинстве случаев источник этого дохода (повышение биржевого курса собственных акций) формируется вполне законным путем за счет улучшения финансовых результатов работы предприятия и возрастания размера дивидендов, выплачиваемых владельцам акций.

В поле зрения правоохранительных органов такие операции попадают лишь в тех случаях, когда на курсовую стоимость акций оказывает влияние преступное

манипулирование отчетностью предприятия: скажем, когда включением в публикуемый баланс фиктивных активов в пассиве этого же баланса руководители акционерного общества резко завышают показатели прибыли, тем самым они вводят в заблуждение потенциальных покупателей, что приводит к возрастанию спроса и к искусственному повышению курса акций на фондовой бирже.

Объектом расследования могут стать и действия обратного порядка — занижение показателей прибыли вплоть до имитации финансового банкротства — если они сопровождались скупкой собственных акций через подставных лиц, но уже по низкой курсовой стоимости.

Преступные действия работников бухгалтерского аппарата чаще скрываются под видом других финансово-расчетных операций, связанных, например, с начислением и выплатой дивидендов владельцам акций — сторонним лицам и сотрудникам самого предприятия.

Назовем важнейшие корреспонденции счетов по этим операциям (цифры условные).

- | | |
|---|------------------------|
| 1. Начислены дивиденды владельцам акций, работникам данного предприятия | 87—70 600 тыс. руб. |
| 2. Удержан налог на доходы от финансовых инвестиций | 70—68 72 тыс. руб. |
| 3. Произведена оплата дивидендов (работникам-акционерам) наличными деньгами из кассы | 70—50 528 тыс. руб. |
| 4. Начислены дивиденды учредителям или владельцам акций, не являющимся работниками данного предприятия (в т. ч. пенсионерам, бывшим сотрудникам предприятия, сторонним физическим и юридическим лицам, что приобрели акции данного предприятия) | 87 75/2 1100 тыс. руб. |
| 5. Отражены суммы налога на доходы от участия в предприятии, подлежащие уплате по месту их получения (расчеты с физическими ли- | |

цами — учредителями и владельцами акций)

75 2 68 100 тыс. руб.

6. Произведена оплата дивидендов путем перечисления денег инвесторам на их расчетные счета в банке или на лицевые счета по вкладам в сбербанке

75/2 51 10000 тыс. руб.

По пассивным счетам № 70 и 75/2 бухгалтерия ведет аналитический учет начисленных сумм доходов и расчетов по ним, для чего на имя каждого работника-акционера (счет № 70), или владельца каждого учредительного вклада, либо владельца именной акции (счет № 75/2) открывается отдельный лицевой счет. Отдельный аналитический счет по счету № 75/2 открывается для учета расчетов по дивидендам с владельцами обезличенных акций. По этому аналитическому счету записи ведутся в обобщенном денежном выражении. Однако каждый факт выплаты документально подтверждается приобщением к расходным кассовым (банковским) документам соответствующего количества отрывных купонов, составляющих необходимую принадлежность любой (чаще всего привилегированной) обезличенной акции.

Уже имеющаяся следственная практика показывает относительно частую встречаемость подлогов в аналитическом учете расчетов по дивидендам как по счету № 70 (излишнее начисление дивидендов работникам предприятия, вступившим в сговор с бухгалтером), так и по счету № 75/2. В последнем случае, наоборот, чаще используется невостребованная кредиторская задолженность, когда, например, отдельные владельцы акций (как правило, работники предприятия, ушедшие на пенсию и включенные в список владельцев акций, но не получившие сертификат) вообще не знают о существовании причитающихся им сумм, хотя на их имя и оформляются подложные расходные документы (кассовые ордера или поручения на перечисление денег в сбербанк). Приемы маскировки таких преступлений, а также методика их выявления не имеют существенных особенностей по сравнению с другими «беловоротничковыми» (пользуясь зарубежной терминологией) или «бухгалтерскими» (по терминологии, используемой в учебнике) преступлениями.

Следы их могут обнаруживаться на уровне документов — расхождение содержания документа с действительностью (когда, например, роспись в расходном кассовом ордере выполнена от имени получателя бухгалтером или кассиром) и как документальное несоответствие. Здесь в реестре на перечисление дивидендов акционерам на их личные счета в сбербанке в одном случае (экземпляр поступает в сбербанк) указан номер лицевого счета, который на самом деле принадлежит не акционеру, а бухгалтеру или подставному лицу, с помощью которого бухгалтер присваивает денежные средства; а в другом случае (экземпляр остается в бухгалтерии) указан правильный лицевой счет.

Столь же типичны следы и на уровне учетных несоответствий — в расходном документе на получение дивидендов указана фамилия сообщника бухгалтера, а запись о выдаче денег в аналитическом учете по счету 70 или 75/2 сделана в совсем другом лицевом счете. Например, в лицевом счете вышедшего с работы, а иногда уже и умершего пенсионера, возможно, даже не знавшего о начислении в его пользу похищенных преступниками дивидендов.

Доказательства таких преступных действий получают с помощью ревизоров, которые проводят взаимные сличения взаимосвязанных документов и найденные расхождения фиксируют в акте ревизии.

ГЛАВА III

РЕВИЗИЯ, АУДИТОРСКАЯ И БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

§ 1. ЗАЩИТНЫЕ ФУНКЦИИ РЕВИЗИИ И КОНТРОЛЯ

Среди методов руководства экономикой независимо от форм собственности важное место принадлежит финансово-хозяйственному контролю. Такой контроль способствует повышению эффективности общественного производства, соблюдения законности в распределении получаемых доходов, максимальной реализации социальных гарантий, предоставленных государством малообеспеченным слоям населения.

Охраняя имущественные интересы корпораций (предприятий), государства и граждан, хозяйственный контроль выполняет защитные функции и в узком смысле этого слова, когда имеется в виду лишь антикриминальная направленность данного метода экономического руководства.

Механизм антикриминальных влияний контроля основан главным образом на использовании в нем защитных свойств, объективно присущих бухгалтерскому учету и другим видам хозяйственного учета. В ходе проверок хозяйственной деятельности предприятий первостепенное внимание уделяется действующей системе учета, соблюдению установленных правил составления первичных бухгалтерских документов. Следовательно, хорошо налаженный хозяйственный контроль способствует повышению превентивной роли как первичного, так и собственно бухгалтерского учета. С другой стороны, имен-

но с его помощью срабатывает охранительная функция учета, выявляются многие признаки и следы уже совершившихся экономических преступлений.

Неразрывность с учетом не исключает, а, наоборот, предполагает существование собственных (по отношению к экономическим преступлениям) защитных функций самой системы контроля. Деятельность контролирующих органов входит в состав реальной среды, в которой совершается событие преступления. Само существование системы контроля, а тем более степень его эффективности не могут не оказывать предупредительного влияния на преступное поведение (превентивная функция) и на своевременность обнаружения уже совершившихся преступлений (охранительная функция хозяйственного контроля). Причины низкой эффективности контроля (в том числе и субъективные), способствующие возникновению и несвоевременному выявлению преступлений, всегда находятся в поле зрения правоохранительных органов и входят в предмет доказывания по многим категориям расследуемых уголовных дел.

Полнота реализации защитных функций зависит от соответствия структуры органов контроля разнообразию экономических преступлений, получающих отражение в документах и записях бухгалтерского учета.

В странах с развитой рыночной экономикой система хозяйственного контроля состоит из двух главных звеньев: внешнего контроля, который осуществляют государственные органы (финансовые и налоговые инспекции) и независимые аудиторские фирмы по заявкам предприятий, а также внутреннего контроля, реализуемого на самом предприятии (фирме, корпорации) его собственными экономическими службами, в том числе ревизорами и работниками бухгалтерии, а также (по заявкам, в порядке оказания консультационной помощи) представителями упоминавшихся аудиторских фирм.

Внешний контроль со стороны государства преследует в основном фискальные цели, обеспечивая полноту поступления в бюджет налоговых платежей. В то же время он способствует выявлению злоупотреблений, приносящих ущерб имущественным интересам, а также и здоровью граждан. Внешний аудиторский контроль, предназначенный для предварительной проверки публикуемых фирмами и акционерными обществами материалов отчетности, имеет свои строго определенные цели.

Главная среди них — защита интересов вкладчиков капитала и держателей акций от возможных злоупотреблений предпринимателей, деятельность которых была ими инвестирована.

Задача внутреннего контроля, основанного главным образом на упоминавшихся ранее данных аналитической бухгалтерии — непосредственная защита экономических интересов собственника данного предприятия, в том числе выявление внутренних резервов производства, а также учет имеющихся потерь (недополучение прибыли).

Ввиду значительной концентрации средств производства в государственном секторе и развитой системе отраслевых министерств в нашей стране сохраняется иная организационная структура контроля. Его главные звенья образуют органы государственного и общественного контроля.

Государственный контроль подразделяется на вневедомственный (контрольные органы Министерства финансов, налоговые инспекции, банки), ведомственный (осуществляемый аппаратами министерств и ведомств) и внутрихозяйственный (экономические службы, в т. ч. и бухгалтерии). Общественный контроль внутри соответствующих структур (кооперативные организации, профсоюзы) и т. п. производят избранные в них собственные ревизионные комиссии.

Действующая в стране система в целом соответствует разнообразию экономических интересов хозяйственных объектов. Однако защитная функция контроля применительно к деятельности государственных предприятий для всех этих органов достаточно однородна. Единым (или основным) субъектом собственности для всех таких предприятий остается государство. Защита государственной собственности входит в число главнейших задач вневедомственного, ведомственного и внутрихозяйственного государственного контроля. Однако разными органами эта задача решается неодинаково эффективно. Наибольший вклад в ее решение вносят сегодня органы вневедомственного контроля.

Слабее защищают общегосударственный интерес органы ведомственного и внутрихозяйственного контроля. Функция охраны государственной собственности обеспечивается ими недостаточно полно, что всегда принима-

ется в расчет правоохранительными органами, ведущими борьбу с экономическими преступлениями.

В целом же некогда сложившаяся в нашей стране система контроля пока соответствует господствующим экономическим отношениям. По мере перестройки этих отношений она неизбежно изменится и приблизится по своей структуре к организации и формам контроля, действующим в странах с развитой рыночной экономикой. Свидетельство тому — появление в нашей стране первых специализированных аудиторских организаций (хозрасчетных контрольных органов, работающих по заявкам акционерных фирм, совместных и малых предприятий)¹.

Разнообразие системы подхода к проверке хозяйственных операций связано с различиями между моментом контроля и фактом совершения операции, с характером используемых при этом методов проверки контролируемых хозяйственных операций.

По первому признаку различают предварительный (до выполнения операции), текущий (в ходе ее совершения) и последующий хозяйственный контроль.

По характеру применяемых методов выделяют контроль документальный и фактический. Предварительный контроль чаще всего бывает документальным. Внутри хозяйства в основном его осуществляют работники бухгалтерии. Бухгалтер, прежде чем подписать к исполнению первичный документ (подпись главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица имеет контрольное значение и обязательна для всех документов, отражающих движение средств и расчетов), должен проверить законность отраженной в нем операции и только после этого принять соответствующее решение.

Вне предприятия предварительный контроль за законностью операций наиболее системно осуществляют банковские органы (контроль обоснованности получения банковской ссуды, правильности оформления чека

¹ Здесь требуется сделать две оговорки. Во-первых, предложения о ликвидации в государственном секторе ведомственного и внутрихозяйственного контроля ввиду слабого обеспечения с их стороны сохранности отношений собственности сегодня неосновательны, т. к. эти органы решают много других важных задач хозяйственного управления. С другой стороны, нельзя предполагать, что после приватизации государственной собственности будут устранены экономические преступления и соответственно отомрут защитные функции хозяйственного контроля.

или платежного поручения и т. п.). В более широком смысле слова, имея в виду хозяйственную деятельность объекта в целом, внешний предварительный контроль осуществляют также местные органы власти (регистрация устава малого предприятия), финансовые органы (контроль за ценами), вышестоящие организации (утверждение смет, расчетов и т. п.).

Текущий контроль в основном реализуется фактическими методами. С его помощью определяют соответствие содержания документа действительным характеристикам выполняемой хозяйственной операции. Внутри хозяйства он может осуществляться представителями администрации, экономической службы, других управленческих подразделений. Вне его — контролирующими местными органами власти, общественных организаций, специализированными инспекциями некоторых ведомств (торговая инспекция, пробирный надзор и др.). Во многих случаях возможности этих учреждений используются правоохранными органами для проведения совместных с ними рейдов и других массовых проверочных мероприятий.

Как предварительный, так и текущий контроль имеет ряд положительных качеств, невозможных в стадии последующего контроля. Предварительный контроль имеет особое значение для профилактики конкретных правонарушений. Текущий может улавливать такие несоответствия между операциями и документами, которые по истечении времени, во всяком случае методами документального контроля, выявить не удастся. В этом смысле они являются важными элементами системы контроля, влияющими на общую эффективность ее защитных функций. Вместе с тем предварительные и текущие проверки всегда ограничены в своем объеме, т. к. относятся лишь к отдельным хозяйственным операциям. Возможность охвата проверкой всех сторон хозяйственной деятельности или всей совокупности определенных операций доступна только разнообразным формам последующего хозяйственного контроля.

Последующий финансовый контроль может быть только документальным — таковым является анализ отчетности предприятий, проводимый экономическими службами вышестоящих организаций, налоговыми инспекциями, аудиторскими фирмами; только фактическим — такой формой последующего финансового контроля яв-

...расчет...
...обобщенным...
...на...
...функций...
...контроля...
...являются...
...мая проверка...

Документальной
...хозяйственной деятельности...
...определенный период...
...та и т. п.)¹. Контроль...
...основе изучения...
...чему ревизия и назн...
...проведении проверок...
...зоры используют и...
...контроля.

Являясь формой
...фактического контроля...
...для всех видов ко...
...классификации. Ка...
...роле, в зависимости...
...верку органов в на...
...ведомственными, в...
...ными.

Вневедомственный
...ном на защиту го...
...взносов в бюджет...
...ми, правильность...
...тий и т. п.) прово...
...контрольно-ревизи...
...ции). Ведомственные...
...хозяйственные орг...
...визии при сохране...
...в нашей стране н...
...развития. В госуд...
...встречается главн...
...ных объединений...
...рии (экономическ...
...ница ревизора,

¹ В этом смысле
...следующего контроля...
...веркой. Ревизионная...
...хозяйственной деятел...
...тельности, а к отде...
...которых по каким-либ...

ляется рассмотренная ранее инвентаризация и, наконец, комбинированным — документально-фактическим. Последними, наиболее действенными с позиций защитных функций комбинированными формами последующего контроля являются документальная ревизия и аудиторская проверка.

Документальной ревизией признают проверку хозяйственной деятельности предприятия (организации) за определенный период календарного времени (год, квартал и т. п.)¹. Контроль осуществляется в основном на основе изучения бухгалтерских и иных документов, почему ревизия и называется документальной. Однако при проведении проверок практически во всех случаях ревизоры используют и разнообразные методы фактического контроля.

Являясь формой последующего, документального и фактического контроля, ревизия сохраняет одно, общее для всех видов контроля основание своей собственной классификации. Как и в финансово-хозяйственном контроле, в зависимости от осуществляющих подобную проверку органов в нашей стране, ревизии могут быть вневедомственными, ведомственными и внутрихозяйственными.

Вневедомственные ревизии, направленные в основном на защиту государственных интересов (полноту взносов в бюджет платежей из прибыли предприятия, правильность налоговых платежей малых предприятий и т. п.) проводят органы Министерства финансов (контрольно-ревизионные управления, налоговые инспекции). Ведомственные — вышестоящие для проверяемой хозяйственные организации. Внутрихозяйственные ревизии при сохранении крупных ведомственных структур в нашей стране не получили еще достаточно широкого развития. В государственном секторе эта форма ревизий встречается главным образом на крупных промышленных объединениях, где в составе центральной бухгалтерии (экономической службы) может быть штатная единица ревизора, контролирующего работу отдельных

¹ В этом смысле она отличается от более простой формы последующего контроля, которую часто называют ревизионной проверкой. Ревизионная проверка, как правило, относится не ко всей хозяйственной деятельности, не к отдельным сторонам этой деятельности, а к отдельным хозяйственным операциям, законность которых по каким-либо основаниям поставлена под сомнение.

структурных подразделений (цеха, филиалы и др.) данного объединения.

Как и во всей системе хозяйственного контроля, известная разобщенность государственных и узковедомственных интересов оказывает свое влияние на сравнительную эффективность защитных функций отдельных видов документальных ревизий.

В качестве средства выявления хищений, иных злоупотреблений вневедомственные ревизии оказываются эффективнее ведомственных в 3—5, а по некоторым оценкам даже в 9 раз. Эта общая закономерность обуславливается ведомственной зависимостью ревизоров, их сохраняющимся закреплением за определенной группой хозяйственных объектов (фактор срастания с подконтрольными объектами), недостаточной численностью контрольного аппарата, перегруженностью типовых программ производства ревизий многими, в том числе второстепенными для хозяйственного руководства вопросами. Вместе с тем, если говорить о конкретных ревизионных аппаратах и проводимых ими проверках, то в рамках этой общей закономерности можно выявить заметные отклонения от названной тенденции, вскрыть ряд более частных (кроме ведомственной принадлежности) факторов, влияющих на эффективность ревизионной работы.

Защитные функции как ведомственной, так и вневедомственной ревизии зависят от реализации в работе контрольного аппарата следующих принципов организации ревизионной проверки: ее своевременности, внезапности, целенаправленности и всесторонности.

Своевременность достигается рациональным использованием плановых и внеплановых ревизий, которые различаются между собой по основаниям для их назначения. Основанием плановых служит закрепленная в законе обязанность контролирующих органов осуществлять регулярные проверки хозяйственной деятельности подведомственных (подконтрольных) предприятий. Такие ревизии организуются по заранее утвержденному годовому графику с тем, чтобы в течение определенного срока (год, два) охватить проверкой все подведомственные (подконтрольные) данному органу предприятия, организации и учреждения. Нарушения при составлении графиков, при которых некоторые объекты в течение многих лет вообще не подвергаются контролю, за-

метно снижают возможности выявления злоупотреблений в ходе плановых документальных ревизий.

Кроме систематического невключения части контролируемых объектов в график производства ревизии, на эффективность проверок отрицательное влияние оказывает определение их очередности — без учета результатов предыдущей ревизии и итогов экономического анализа отчетности предприятий.

Рациональное планирование должно сочетаться с организацией вне всякого графика внеплановых документальных ревизий. Основанием для проведения ревизии вне утвержденного плана могут быть результаты анализа отчетности предприятия, указывающие на явные признаки возможных злоупотреблений, а также сигналы с мест и выступления периодической печати. Иногда таким основанием является инициатива правоохранительных органов, требующих провести на данном объекте внеплановую документальную ревизию.

Внезапность контроля обеспечивается неразглашением годовых графиков производства ревизий, которые должны храниться в ревизионном аппарате наравне с секретными документами. Неэффективность ревизий может быть вызвана тем, что при несоблюдении принципа внезапности некоторые неотложные действия ревизора (снятие остатков в кассе, на складе и т. п.) ввиду заведомой подготовленности контролируемых лиц не дают положительных результатов.

По рассматриваемому признаку можно различать внезапные и заранее объявленные документальные ревизии. Такое деление в теории документальной ревизии не принято. Считается, что все ревизии являются внезапными. Практика, наоборот, показывает, что принципы внезапности часто нарушаются, в том числе по вине самих работников контрольно-ревизионного аппарата. Причины систематического нарушения правила внезапности производства плановых ревизий в ряде случаев также входят в предмет доказывания при расследовании уголовных преступлений.

Принцип целенаправленности имеет особенно большое значение для защитных функций ревизии. Суть его состоит в концентрации особого внимания ревизора на тех видах хозяйственных операций, в ходе выполнения которых наиболее часто могут совершаться типичные злоупотребления. Лучше всего данный принцип прово-

дится в жизнь при использовании контрольными аппаратами документальных ревизий, различающихся между собой по объему проверяемых операций и документов.

По первому признаку (объем операций) выделяют полные (когда проверяются все стороны хозяйственной деятельности и все виды хозяйственных операций) и неполные, контролирующие лишь отдельные виды хозяйственных операций (ревизия кассовых операций, ревизия операций на определенном складе и т. п.).

По второму (объем проверяемых документов) различают сплошные, выборочные и комбинированные документальные ревизии. При сплошной ревизии проверяется каждый документ, относящийся к данному виду операций, при выборочной — некоторые из таких документов. Комбинированной считается ревизия, где по одним видам операций документы проверяются сплошным методом, по другим — выборочно.

Плановые ревизии по объему проверяемых операций обычно бывают полными, а по способу отбора контролируемых документов — комбинированными. Целе-направленность на защиту отношений собственности определяется здесь в типовых программах ревизий, где предусматривается обычно сплошной контроль документов по видам наиболее уязвимых операций. Например, проверка кассовых операций производится сплошным методом, в то время как многие другие операции контролируются выборочным путем.

Внеплановые ревизии, проводимые в связи с чрезвычайными обстоятельствами, чаще бывают неполными. Они сразу нацелены на проверку конкретного вида операций, в ходе которых предположительно совершались злоупотребления. Метод отбора контролируемых документов в таких ревизиях, как правило, оказывается сплошным.

Приведенное деление достаточно условно. В ходе проведения ревизии характер ее может измениться. Так, например, если при комбинированной плановой ревизии при выборочной проверке какого-либо вида операций обнаружатся признаки подлога в документах, ревизор по данному виду операций должен перейти от выборочного метода проверки к сплошному.

В случае, когда данные правила нарушаются (например, плановые полные ревизии проводятся толь-

ко выборочным методом; а внеплановая ревизия, назначенная в связи с сигналом о злоупотреблениях, охватывает хозяйственную деятельность предприятия в ее полном объеме), защитные функции документальной ревизии могут оказаться нереализованными, что приводит к несвоевременному выявлению фактически совершившихся экономических преступлений.

Принцип всесторонности требует учитывать сложность структуры контролируемого объекта и осуществляемых в нем хозяйственных операций. Ревизии, во всяком случае на крупном хозяйственном объекте, должна подвергаться деятельность не только бухгалтерии, но и всех других управленческих и производственных подразделений. Кроме бухгалтерских, здесь изучают планово-экономические, а также технологические документы, для чего требуются иные специальные знания. Только силами бухгалтера-ревизора нельзя квалифицированно применить и такие методы фактической проверки хозяйственных операций, как контрольные обмеры выполненных объемов работ, контрольный запуск сырья в производство, выпуск контрольной партии продукции и т. п.

В соответствии с этим принципом, в зависимости от особенностей контролируемой хозяйственной деятельности, должен дифференцироваться и состав ревизионной группы. По признаку состава ревизионной группы различают ревизии бухгалтерские (проводимые только бухгалтером-ревизором) и комплексные (где в группу входят и другие специалисты). Бухгалтерские проводятся в основном в бюджетных учреждениях. На предприятиях, осуществляющих производственно-хозяйственную деятельность, все плановые ревизии должны осуществляться комплексно. Состав ревизионной группы для внеплановой ревизии всегда определяется в зависимости от содержания поставленного перед ней конкретного задания. Рассмотренные принципы в соответствии с действующими нормативными актами реализуются при производстве каждой документальной ревизии, что закреплено правилами, регулирующими ее назначение и проведение.

Наряду с ревизией самостоятельной формой последующего документально-фактического контроля является и аудиторская проверка. Аудит отличается от ревизии по органам, осуществляющим контроль, по объему за-

защищаемых экономических интересов, по целям и задачам проводимой ими работы.

Данную новую форму контроля осуществляют независимые от государственных структур, действующие на началах хозяйственного расчета аудиторские фирмы и организации. В рамках СНГ первая хозрасчетная аудиторская фирма — акционерное общество «Инаудит» — была создана на основе постановления Совета Министров СССР в 1987 г. К началу 1992 г. на территории стран содружества зарегистрировано около 200 фирм, показавших в качестве основной аудиторскую деятельность¹.

В отличие от ревизий, аудиторские проверки осуществляются по заявкам самих контролируемых органов на платной основе. Они могут включать в себя задачи как внешнего, так и внутреннего финансово-хозяйственного контроля. Поэтому деление аудиторских фирм на органы вневедомственного (внешнего) и внутрихозяйственного (внутреннего) контроля теряет какой-либо смысл. Вместе с тем осуществляемый одними и теми же субъектами внешний и внутренний аудит в связи с упоминавшимся разнообразием защищаемых интересов имеют между собой существенные различия.

Эти различия относятся к основаниям для проведения (внешний аудит обязателен, внутренний — факультативен) и к содержанию выполняемой работы.

Задача внешнего аудита — контроль достоверности публикуемой годовой отчетности данного предприятия в целях защиты экономических интересов государства и вкладчиков капитала. Проведение внешнего аудита является обязательным для значительной части предприятий всех форм собственности, что предусмотрено законом Российской Федерации «О предприятиях и предпринимательской деятельности».

Внутренний аудит обязательным не является. Ближе всего по своим задачам он соотносится с внутрихозяйственной ревизией и направлен исключительно на защиту экономических интересов непосредственного собственника предприятия. Наиболее яркое отличие аудиторских проверок от документальных ревизий проявляется в особенностях содержания выполняемой ими работы. Аудит всегда сочетает в себе жесткий контроль с

¹ Стуков С. А., Голышев В. Д. Введение в аудит. М.: Тарвер, 1992. С. 4—6.

одновременным оказанием заказчику самых разнообразных консультационных услуг.

В состав аудиторских фирм, кроме опытных бухгалтеров, обычно входят юристы, компетентные в области налогового законодательства, правового регулирования внешнеэкономической деятельности, другие высококвалифицированные специалисты. Консультационная деятельность для многих зарубежных аудиторских фирм постепенно становится основной.

Что касается деятельности бухгалтера-аудитора (часто отождествляемого с ревизором, что для внутреннего аудита можно признать приемлемым), то в отличие от ревизора он во всех случаях выступает не только как контролер, но и как консультант, дающий рекомендации по наилучшему ведению бухгалтерского учета и отчетности, по улучшению организации экономико-аналитической работы, по более полному использованию выявленных им на предприятии внутренних резервов.

Введение аудиторских проверок расширяет круг форм последующего контроля, но не снижает роли документальных ревизий. Документальные ревизии остаются основным видом контроля на всех предприятиях и организациях государственного сектора. Кроме того, проведение аудиторских проверок не заменяет собой внешних ревизий, проводимых контрольными органами Министерства финансов и налоговыми инспекторами.

Именно сочетание аудиторских проверок, которые проводятся обычно на достаточно высоком методическом уровне¹ с внешними государственными ревизиями, позволяет наиболее полно реализовать защитные функции финансового контроля в развивающемся негосударственном секторе экономики.

§ 2. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ РЕВИЗИЙ И АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК

Деятельность ревизора и аудитора привлекает внимание правоохранительных органов в двух главнейших ситуациях: во-первых, когда удастся установить, что на

¹ Это обеспечивается, в частности, установлением стандартов аудита, а также контролем за деятельностью аудиторов со стороны соответствующих независимых структур (Палаты аудиторов, Общества бухгалтеров-аудиторов и т. п.).

подвергнутом контролю предприятия фактически совершались экономические преступления, но ревизором или аудитором (судя по акту ревизии или аудиторской проверки) никаких нарушений замечено не было; и во-вторых, когда в материалах дела появляются прямые сообщения о недобросовестности ревизора (аудитора) и его непосредственном участии в сокрытии преступлений.

В том и другом случае по документам и свидетельским показаниям требуется реконструировать процесс проведенной данными лицами документальной проверки, вскрыть особенности анализируемого процесса, могущие стать доказательствами по уголовному делу. В этой связи очень важно знать общий порядок проведения ревизий (аудита), а также те типичные отступления от него, которые влияют на эффективность контроля вообще либо указывают на прямое участие ревизора (аудитора) в совершении и укрывательстве преступлений.

Структура деятельности ревизора и содержание работы на каждом из этапов этой деятельности подробно изложены в действующей Типовой инструкции о порядке проведения комплексных ревизий производственной и финансово-хозяйственной деятельности (Приложение к письму МФ СССР от 14 сентября 1978 г. № 85)¹. В зарубежных источниках структура деятельности аудитора раскрывается системой утвержденных стандартов (стандарт подготовки аудиторской проверки, стандарты ее проведения, оформления результатов и т. п.). В нашей стране такие стандарты еще не созданы и не утверждены. Однако с учетом уже имеющегося опыта можно предположить, что в работе аудитора (как и в работе ревизора) должны быть выделены четыре главнейших этапа.

Первый этап — подготовка к проведению ревизии (аудита). Для ревизора начало этого этапа совпадает с изданием приказа о назначении ревизии, в котором определяются состав ревизионной группы и сроки проведения ревизии. На этом этапе ревизоры знакомятся с предыдущими актами, материалами отчетности и на их основе составляют программу (план) предстоящей ревизии, которую утверждает руководитель ревизующей организации. При этом иногда ревизоры снимают копии отчетных документов, которые берут с собой, так как возможны их подмены: в вышестоящую инстанцию дают

¹ Справочник контролера-ревизора. М., 1981. С. 453.

вариант отчета.
Для аудитора ревизии договора
организацией. Неко
сительной работы
здесь лишь особенн
формации, использу
арки (предполагае
должны быть заведе
с клиента, содержа
я), а также особь
программы) предс
за аудитором и сог
лениям работы, по з
ко с руководством
предприятия-заказчи
Второй этап — н
имеет для ревизора
личий. Содержание
во многом определя
контролируемом об
зор немедленно орг
денежных средств и
до этого пломбиру
также складские г
представляет свои
организации и зн
группы.
По прибытии н
руководителя знак
отвечающими за т
дуг охвачены про
и задачи предстоя
татков в кассе и
ра не является о
жет быть выполне
Вместе с тем
ники предприятия
верки. Составлен
Наведен ли необх

¹ Проведение ре
материальных ценно
циях.

сд. и вариант отчетности, а ревизору представляют другой.

Для аудитора первый этап начинается с момента заключения договора о выполнении работ с клиентской организацией. Некоторые отличия в содержании подготовительной работы по сравнению с ревизией вызваны здесь лишь особенностями некоторых источников информации, используемой аудитором перед началом проверки (предполагается, что в любой аудиторской фирме должны быть заведены досье на каждого потенциально-го клиента, содержащие о нем все необходимые сведения), а также особым порядком утверждения плана (программы) предстоящей проверки. План составляется аудитором и согласовывается (по объему и направлениям работы, по затратам рабочего времени) не только с руководством своей фирмы, но и с руководством предприятия-заказчика.

Второй этап — неотложные контрольные действия — имеет для ревизора и аудитора ряд существенных отличий. Содержание этого этапа деятельности ревизора во многом определяется внезапностью его появления на контролируемом объекте. По прибытии на место ревизор немедленно организует проведение инвентаризации денежных средств и товарно-материальных ценностей, а до этого пломбирует своей печатью денежный сейф, а также складские помещения¹. Одновременно ревизор представляет свои документы руководителю ревизуемой организации и знакомит его с составом ревизионной группы.

По прибытии на место аудитор по представлению руководителя знакомится с работниками предприятия, отвечающими за те участки деятельности, которые будут охвачены проверкой, а также разъясняет им цели и задачи предстоящей проверки. Немедленное снятие остатков в кассе и на материальных складах для аудитора не является обязательным, так как эта работа может быть выполнена при необходимости и позднее.

Вместе с тем аудитор должен убедиться, что работники предприятия-клиента подготовились к началу проверки. Составлен ли кассиром отчет за текущий день? Наведен ли необходимый порядок в местах хранения ма-

¹ Проведение ревизором внезапной инвентаризации товарно-материальных ценностей обязательно только в торговых организациях.

геральных ценностей? Составлен ли отчет предприятия, который ему предстоит контролировать? Имеются ли в наличии и полностью ли заполнены регистры синтетического и аналитического учета, на основе которых данная отчетность составлена?

Если эти условия не соблюдены, аудитор вправе отложить начало проверки на срок, необходимый для наведения должного порядка, и только после устранения выявленных недостатков приступить к следующему этапу работы.

Важным моментом второго этапа ревизии и аудита является организация рабочего места (отдельное помещение, телефон) и оповещение всего персонала предприятия о начале контрольной проверки. Это дает возможность ревизору (аудитору) получать дополнительную информацию об имеющихся нарушениях от заявителей — работников предприятия и тем самым активизировать свою работу. С другой стороны, такие заявители в необходимых случаях могут привлекаться следователем в качестве свидетелей по уголовному делу о злоупотреблениях самого ревизора (аудитора).

Третий этап — проведение документальной ревизии (аудита) — подразделяется на две стадии.

В стадии общего исследования как ревизор, так и аудитор знакомятся со сводной документацией, с записями в учетных регистрах, с отчетностью отдельных структурных подразделений обследуемого объекта. Здесь решаются главнейшие задачи — оценивается реальное состояние учета и внутреннего контроля¹, конкретизируется программа ревизии и аудита, т. е. уточняются границы сплошной и выборочной проверки документов и определяются те виды операций, которые требуют особенно глубокого изучения. Для решения последней задачи используются и возможности экономического анализа. Его проводят на базе внутренней отчетности предприятия с привлечением данных бухгалтерского учета.

На стадии детального исследования проверка операций осуществляется по первичным учетно-бухгалтерским документам. Именно этот момент легче всего поддает-

¹ При оценке внутреннего контроля принимается в расчет надежность схемы первичного документооборота, качество проведения инвентаризаций и ревизий, рациональное распределение функций по управлению имуществом и контролем за его сохранностью.

ся последующей реконструкции. Дело в том, что рассмотренные приемы документальной и фактической проверки документов применяются ревизором (аудитором), хотя и в разном объеме, но всегда в определенной последовательности. Вначале применяются простейшие приемы формальной нормативной и арифметической проверки, помогающие выделить сомнительные документы, которые затем подвергают более тщательному исследованию, что и позволяет моделировать его деятельность в прогнозируемых или реконструируемых служебных ситуациях.

Кроме того, факт выполнения последующих контрольных действий (встречная проверка документов, получение справок от компетентных учреждений, получение письменных объяснений от участников конкретной хозяйственной операции) достаточно легко подтвердить документально (письменные запросы ревизора, его расписки в получении копий документа и т. п.), а также показаниями очевидцев.

Изучая эту стадию деятельности, следователь легче всего устанавливает причины ревизионных несоответствий (невывявление контролирующим лицом явных признаков преступлений) и может доказать виновность или неучастие ревизора в совершении и сокрытии следов преступлений.

Четвертый этап — это составление итоговых материалов документальной ревизии и аудиторской проверки. Документальная ревизия завершается составлением акта, в котором излагаются ее результаты. Акт ведомственной и внутрихозяйственной ревизии подписывается ревизором, главным (старшим) бухгалтером и руководителем ревизуемого предприятия (или структурного подразделения).

Если ревизия проводилась вневедомственными органами (аппарат МФ, налоговых инспекций), то акт ревизии подписывает только ревизор. Что касается руководителя и главного бухгалтера предприятия, то они знакомятся с актом и подтверждают своими подписями, что уже не в целом все приведенные в нем сведения (как при ведомственной ревизии), а только факт своего ознакомления с содержанием акта. В любом случае (независимо от вида ревизии), руководитель и главный бухгалтер вправе представить свои объяснения и возражения по фактам, приведенным в акте ревизии. При составлении акта ревизор не вправе выходить за пределы своей ком-

петенции. В частности, при приведении в акте тех или иных фактов из деятельности предприятия он не должен им давать нравственную, а тем более уголовно-правовую оценку.

В случае, если ревизия проводилась по инициативе правоохранительных органов и при этом проверялась деятельность конкретных материально ответственных лиц, то во вводной части акта должны быть отражены их участие и установочные данные. Эти лица должны быть обязательно ознакомлены с актом ревизии, а по поводу выявленных фактов должны дать письменные объяснения, которые прилагаются к акту.

Следует иметь в виду, что возможно составление промежуточных актов, отображающих факты выявления злоупотреблений. Особенно это важно при проведении ревизии по инициативе органов внутренних дел еще до возбуждения уголовного дела. В таких случаях промежуточный акт сразу же передается ревизором в установленном порядке правоохранительным органам, где может быть использован для возбуждения уголовного дела. При этом отраженные в промежуточном акте данные должны быть обязательно отражены в основном акте ревизии.

Акт документальной ревизии составляется в 2—3 экземплярах, при этом один экземпляр направляется в вышестоящую организацию, второй — остается в ревизуемой организации, а третий при необходимости передается непосредственно в правоохранительные органы.

Если по материалам акта ревизии решается вопрос о возбуждении уголовного дела, то следовательно необходимо предварительно оценить его с позиций правильности оформления, полноты исследования и убедительности выводов. При этом основное внимание следователь обращает на следующие обстоятельства:

— утвержден ли акт документальной ревизии руководителем ревизирующей организации.

Наравне с другими материалами акт ревизии будет оцениваться в процессе предварительного и судебного следствия. В процессе доказывания материалы ревизии широко используются при установлении суммы ущерба, причиненного преступлением; способов сокрытия недостачи и хищений в документах и записях учета; при уточнении круга лиц, принимавших участие в преступлении.

Акты документальной ревизии в обязательном порядке используются и при доказывании преступлений, совершенных работниками ревизионного аппарата. Доказательственное значение здесь может иметь установление таких фактов, как составление ревизором промежуточных актов с их последующим уничтожением без включения в основной акт ревизии; обнаружение черновых вариантов актов ревизии, не совпадающих по содержанию с подлинником; неотражение в акте фактических данных, которые (как установлено, скажем, при допросе свидетелей, дававших письменные объяснения ревизору) ревизором были установлены. Подобные доказательства необходимы при изобличении ревизора, но переоценить их значение, давать им одностороннее толкование было бы неверным. Необходимо тщательно исследовать причины их возникновения и иметь в виду, что даже неполное отражение в акте ревизии тех или иных установленных ревизором обстоятельств не всегда указывает на его преступные действия.

Порядок документального оформления результатов аудиторских проверок имеет по сравнению с ревизией ряд особенностей. По итогам как внешнего, так и внутреннего аудита составляется акт, который включает в себя общую оценку результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия, оценку порядка ведения учета и отчетности и предложения аудитора по устранению найденных недостатков. Акт подписывает только аудитор.

Результаты внешнего аудита, кроме того, оформляются аудиторским заключением (или, как иногда его называют, ревизионным сертификатом). В заключении, которое должно быть лаконичным, в категорической форме со ссылкой на акт проверки аудитор делает вывод о достоверности проверенной им отчетности и кратко ин-

информирует пользователей о характере сделанных им в ходе проверки замечаний.

В ситуации, когда выявленные недостатки не дают возможность подтвердить достоверность отчета, для устранения этих недостатков руководству предприятия должен быть предоставлен необходимый срок, после чего аудитор приступает к новой проверке.

Если же в ходе проверки вскрылись не просто ошибки, а явные злоупотребления, то бухгалтер-аудитор еще до составления акта должен поставить в известность об этом руководителя контролируемой организации, а в необходимых случаях и правоохранительные органы. Как и ревизор, он не вправе давать юридическую оценку выявленным нарушениям, но обязан указать, в чем именно они состояли и какими документальными данными это может быть подтверждено. Реализация такого сообщения не должна иметь существенных различий с использованием поступающих в правоохранительные органы материалов документальных ревизий.

§ 3. ОСОБЕННОСТИ РЕВИЗИИ, ПРОВОДИМОЙ ПО ИНИЦИАТИВЕ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ

Общим для обычных ревизий и ревизий, проводимых по инициативе правоохранительных органов, является то, что во всех случаях остается неизменной сущность проверочных действий — процедурный аспект применения методов документального и фактического контроля. Касается это также этапов ревизии и составляемых при этом документов. Неизменными остаются полномочия ревизора как компетентного лица, обладающего специальными познаниями. Само производство ревизии относится к числу административно-правовых институтов. Однако ревизия, проводимая по инициативе органов дознания и следствия, имеет свои особенности. К их числу необходимо отнести следующие:

1. По основаниям назначения

Правовым основанием для ведомственной ревизии является постановление Совета Министров СССР от 2 апреля 1981 г. № 325, для проведения ревизии по инициативе следователя — ст. 70 УПК РСФСР, органа дознания системы МВД РФ — Закон о милиции.

Фактическим основанием ведомственной ревизии является, как правило, обязанность соответствующих руководителей соблюдать график проведения ревизии и проверок. Основанием для назначения ревизии по инициативе правоохранительных органов являются фактические данные, установленные оперативно-розыскным, процессуальным или иным путем, для проверки которых необходимы соответствующие процедуры реализации специальных познаний компетентным лицом.

Специфичны также основания проведения первичной, повторной и дополнительной ревизии.

Так, подразделения службы БЭП органов внутренних дел ставят вопрос о назначении первичной ревизии в случаях, когда:

а) в бухгалтерских и иных документах уже обнаружены следы преступления либо установление таковых предполагается;

б) при инвентаризации выявлены крупные излишки либо недостача.

Следовательно, кроме того, может требовать назначения первичной ревизии в случае, если:

а) обвиняемый работал в другой организации на аналогичной должности;

б) обнаружены преступные связи обвиняемого с работниками других предприятий;

в) имеется обоснованное ходатайство обвиняемого, возражающего против результатов ведомственной инвентаризации или проверки;

г) возникла необходимость проверки признательных показаний обвиняемого о допущенных им злоупотреблениях;

д) поступила информация от судебного эксперта-бухгалтера о необходимости проведения ревизии, результаты которой существенно влияют на возможность дачи мотивированного заключения по поставленным перед ним вопросам.

Правоохранительной практике известны два основных канала поступления информации, содержание которой требует назначения первичной ревизии. Соответственно этому можно выделить две тактические ситуации.

Первая из них характеризуется тем, что в ходе поисковой работы органа дознания или расследования следователем уголовного дела обнаруживаются такие документальные и фактические несоответствия, которые

могут быть установлены методами ревизии и после отражения в соответствующем акте обретают доказательственное значение.

В условиях, когда предприятия находятся на полном хозяйственном расчете, появились иные формы собственности, это основание является главным. В противном случае, не предвидя реальных перспектив документальной ревизии, не зная, выявит ли ревизор и какие именно факты злоупотреблений, назначать ее нецелесообразно. Такая «бесприцельная» ревизия может только разрушить уже собранные материалы и вызвать негативный экономический эффект с наступлением соответствующих юридических последствий.

Вторая ситуация связана с поступлением в правоохранительные органы официальных материалов о выявленных в процессе проведения инвентаризации крупных недостатках или излишках ценностей. До принятия юридически обоснованного решения (возбуждения уголовного дела, отказа в возбуждении уголовного дела и т. д.) здесь всегда требуется организовать проведение документальной ревизии. Перед ней ставится задача проверить обоснованность выводов инвентаризационной комиссии о фактическом размере недостачи или излишков. Однако и в этом случае желательно изучить вопрос о причинах образования недостач или излишков, в результате чего уже на этом этапе могут быть обнаружены признаки криминогенных обстоятельств.

Повторная ревизия проводится по инициативе органов дознания и следствия, в основном, в 2-х ситуациях:

а) когда установлен общий низкий методический уровень первичной ревизии;

б) когда выявлена недобросовестность ревизора по любым мотивам.

В рамках уголовного дела повторная ревизия по указанным основаниям может проводиться также по требованию эксперта-бухгалтера либо обвиняемого, оспаривающего результаты первичной ревизии.

Дополнительная ревизия может быть осуществлена при наличии сведений, что первичной ревизией была охвачена только часть документов, которые несут на себе следы преступлений либо могут свидетельствовать о нем; или же есть обоснованные данные о том, что объектом преступного посягательства стали иные, ранее не проверявшиеся виды хозяйственных операций. Кроме того,

доказательств
по требованию
временной
2. По

Обычная
всего на осн
сроки, проце
дельных рев
венной целес
рольными орг

Ревизия,
тельных орга
юридических
ного дела. С
ный характер
либо несколь
веряемого об
следствия бу
подвергнуты
избежать вер
событием пр

Даваемые
тизация воп
расследован
тами решаем
сколько ниж

3. По кр
В отлич
стоятельно с
следования,
ревизии пе
ской провер
не ущемляе
Названные
они, во-пер
во-вторых,
разоблачен
применяют
только по
(восстанов
чение оста
Исходя
несоответс

дополнительное исследование документальных данных по требованию обвиняемого может привести к его временной частичной либо полной реабилитации.

2. По содержанию программы документальной ревизии

Обычная ведомственная ревизия проводится чаще всего на основе типовой программы, устанавливающей сроки, процедуры и последовательность выполнения отдельных ревизионных действий, и исходит из хозяйственной целесообразности и задач, стоящих перед контрольными органами.

Ревизия, проводимая по инициативе правоохранительных органов, ограничена решением в основном юридических задач, вытекающих из материалов уголовного дела. С учетом этого ревизия носит целенаправленный характер, а проверке подлежат, как правило, одна либо несколько сторон хозяйственной деятельности проверяемого объекта. При необходимости значимые для следствия бухгалтерские и иные документы могут быть подвергнуты сплошному исследованию. Это позволяет избежать вероятного пропуска документов, связанных с событием преступления.

Даваемые в связи с этим задание ревизору и конкретизация вопросов обусловлены прежде всего интересами расследования, характером методических ситуаций и типами решаемых ревизией задач, о чем будет сказано несколько ниже.

3. По кругу используемых ревизионных методов

В отличие от обычной ревизии, когда ревизор самостоятельно определяет круг документов и приемы их исследования, в задании на производство «криминальной» ревизии перечень методов документальной и фактической проверки может быть рекомендован, что, однако, не ущемляет полномочий ревизора в подобной ситуации. Названные рекомендации вполне допустимы, поскольку они, во-первых, обусловлены интересами расследования, во-вторых, могут способствовать более эффективному разоблачению преступников. В ряде случаев ревизоры применяют отдельные методы документальной проверки только по инициативе органов дознания или следствия (восстановление количественного учета, контрольное списание остатков, обратная калькуляция и др.).

Исходя из того, что кроме учетно-документальных несоответствий существуют еще и фактические (см.

§ 1 гл. 1), ревизору может быть предложено осуществить совместно со специалистами ряд методов фактической проверки хозяйственных операций (кроме инвентаризации, которую он может провести самостоятельно). Как показывает практика, возможности ревизоров в этой части реализуются чаще всего до возбуждения уголовного дела.

Особенностью применения методов фактической проверки является также то обстоятельство, что в процессе ревизии в рамках уголовного дела они могут выступать одновременно в качестве следственного эксперимента (например, контрольный выпуск партии продукции), проведение которого, кроме соблюдения процедурно-содержательной стороны контроля, должно строго соответствовать требованиям уголовно-процессуального законодательства.

Существует еще одно важное обстоятельство, свидетельствующее о специфике применения ревизионных методов. Касается это комплексной ревизии, проводимой в связи с уголовным делом. Дело в том, что в ряде случаев выводы ревизора, опирающиеся на заключения иных специалистов, могут носить многовариантный характер. Это вызвано тем, что возможны ситуации применения максимальных, минимальных, усредненных и т. п. показателей количественного характера (особенно при различных способах учета материальных, трудовых и иных затрат — нормативном, инвентарном и т. д.), влияющих на определение верхнего и нижнего (а потому и колеблющегося) предела размера ущерба, причиненного совершенным преступлением. Отмеченное обстоятельство необходимо учитывать при оценке материалов ревизии.

4. По выбору времени назначения

Время назначения обычной ведомственной ревизии обусловлено графиком проведения ревизий и проверок, которые осуществляются на плановой основе.

Решая вопрос о времени начала ревизии, работник органа дознания или следствия должен исходить из того, что ее возможности обусловлены тремя основными исходными методическими ситуациями, позволяющими соответственно решать три типа задач.

В ситуациях первого типа, когда следы преступления сохранились в бухгалтерских и иных документах, посредством ревизии может быть решена главная зада-

ча, связанная с изобличением преступников. Применительно к хищениям это, например, возможность установить обе группы главнейших обстоятельств: способ создания резерва (излишков) учтенных материальных ценностей и способ их изъятия. И то, и другое может быть установлено на основе ревизионного анализа документальных данных. В этой ситуации можно говорить о достаточности ревизии и осуществлении ее в числе прочих следственных действий либо оперативно-розыскных мероприятий в первую очередь.

Типичными ситуациями такого рода выступают, например, хищения денежных средств, совершаемые с участием работников бухгалтерского аппарата: хищения из фонда заработной платы путем включения в платежные ведомости вымышленных или подставных лиц, неоприходование полученных в кассу с расчетного счета в банке наличных денег, хищение депонентских сумм и т. д.

В ситуациях второго типа следы преступления сохраняются в отдельных документах, и ревизия позволяет определить размер ущерба, причиненного некоторыми эпизодами (или этапами) правонарушения, а также установить факт изъятия материальных ценностей либо источник хищения. Что же касается необходимой группы обстоятельств, относящихся к событию преступления, то она должна быть закреплена оперативно-розыскным либо процессуальным путем. Здесь, таким образом, просматривается явная недостаточность ревизии.

В этой связи показателен такой факт. Водитель такси одного из населенных пунктов в течение года доставил в качестве индивидуального сдатчика в соседний город на мясокомбинат туши говядины на несколько сотен тысяч рублей. Приемные квитанции оформлялись на его имя и его ближайших родственников. После возбуждения уголовного дела было документально установлено, что ни сам водитель, ни его родственники скотоводства в личном владении не имели. Возникло предположение, что мясо могло быть похищено с местного холодильника, где во время инвентаризации была вскрыта крупная недостача мясопродуктов. Однако факт изъятия мяса с холодильника и транспортировки его водителем в соседний город до возбуждения уголовного дела зафиксирован не был, а следственным путем этот пробел впоследствии восполнить не удалось. Дело было прекращено за отсутствием состава преступления.

Другой разновидностью подобной ситуации является такая, когда известен источник хищения, но неизвестен канал и способ изъятия похищенного. Так, ведомственной проверкой была обнаружена крупная недостача в экспедиции и в тарном цехе молокозавода. Материалы инвентаризации были переданы в орган дознания. По данному факту по инициативе аппарата ОВД была назначена первичная ревизия, которая должна была установить период образования недостачи, ее возможные причины и виновных в том лиц. Проведенной ревизорами встречной проверкой разных экземпляров товарно-транспортных накладных (молокозавода и транспортной организации) было установлено около 100 документов с признаками материального подлога, находящихся в автоколонне. Причем в указанных документах значилась одна и та же фамилия водителя, развозившего молокопродукцию по кольцевому заводу в молочные магазины города. Дописки по количеству мест вывозимой продукции позволили выдвинуть версию о том, что неучтенная продукция могла сбываться в один или несколько магазинов. Однако в ходе ревизии локализовать аналитическую работу на каком-либо молочном магазине города не удалось. Водитель автоколонны на момент ревизии с работы уволился, а проведенные в отношении его процессуальные действия и оперативно-розыскные мероприятия положительных результатов не дали. В таких случаях выбор времени назначения ревизии зависит от конкретной тактической ситуации.

В ситуациях третьего типа следов преступления в учетных документах могло не быть или они не сохранились, либо их разрозненная совокупность не позволяет с помощью ревизии определить размер причиненного ущерба. Подобные случаи в следственной и оперативно-розыскной практике встречаются довольно часто. При этом ни действия по созданию, ни действия по изъятию созданных излишков документально установить не удастся, и в связи с этим закреплять подобные эпизоды преступления необходимо оперативно-розыскным или процессуальным путем. И только после этого, как правило, имеет смысл назначать ревизию для того, чтобы сопоставить результаты проверки хозяйственных операций, нашедших отражение в данных официального учета, со сведениями оперативного характера или полученными в ходе расследования, реально характеризующими эти

операции (преступные) по количественным и качественным параметрам.

С позиции следователя и работника органа дознания здесь уместно говорить об относительной безрезультатности ревизий, хотя, разумеется, и в данном случае с ее помощью могут быть установлены важные обстоятельства, значимые для последующего расследования уголовного дела и входящие в предмет доказывания. Это — недостатки и упущения в организации учета, контроля, хранения ценностей и т. д. Однако главный вопрос — о способе совершения преступления, размере причиненного ущерба и виновных лицах — окажется возможным решать иными, не относящимися к документальной ревизии средствами.

Пояснить сказанное о ситуации третьего типа можно хотя бы на следующем примере. В столовую открытого типа доставлялись продукты, «сэкономленные» в одном из школьных буфетов. Они безучетно передавались на производство, и ежедневно соответствующая сумма денег изымалась из выручки столовой. Проведенная по этому делу после внезапной инвентаризации ревизия позволила установить, что суммарных излишков либо недостачи в школьном буфете и столовой не имеется. Не было других документов на «переброску» продуктов из школьного буфета в столовую. Удалось при этом выявить лишь некоторые нарушения, связанные с нерегулярным использованием кассового аппарата при последующей оплате обедов посетителями столовой.

Что же касается транспортировки продуктов от одного адресата к другому и передачи заведующему производством крупных денежных сумм из выручки столовой, то связанные с этим обстоятельства были установлены до назначения ревизии именно оперативным путем. Полученные затем материалы приобщили к уголовному делу, а содержащиеся в них сведения в результате сопоставления с официальными (ревизионными) данными позволили определить размер ущерба. Выбор времени назначения ревизии в подобных ситуациях особой роли (с точки зрения разоблачения преступников) не играет.

В связи с выбором момента назначения ревизии необходимо еще раз подчеркнуть: она как официальное действие может назначаться лишь тогда, когда доказательственные данные, которые нельзя установить ревизионным путем или восполнить в процессе расследования,

уже зафиксированы с помощью оперативно-розыскных мероприятий.

Грамотная оценка любой из перечисленных выше предревизионных ситуаций позволяет не только правильно выбрать время для решения вопроса о назначении документальной либо комплексной ревизии, но и выработать оптимальное задание ревизору, получить в итоге акт, содержащий важные доказательственные материалы, и, что самое важное, обеспечить предпосылки для сбора необходимой совокупности бухгалтерских и иных документов по уголовному делу, дабы объективно и всесторонне исследовать событие преступления.

5. По оценке реальных перспектив ревизии

Ревизия, проводимая в связи с уголовным делом, в отличие от обычной ревизии, имеет чаще всего строго направленный характер. Это обусловлено наличием предварительной исходной информации о возможных либо уже известных фактах злоупотреблений со стороны ревизуемых лиц. Если исход плановой ревизии, как правило, нельзя предугадать, то «криминальная» ревизия позволяет в известной степени спрогнозировать возможный результат.

С учетом изложенного реальные перспективы документальной ревизии как способа собирания значимой для интересов правосудия информации открываются лишь при оценке каждого из ранее указанных типов предревизионной ситуации в 3-х аспектах:

а) применительно к объективным возможностям реализации ревизором своих познаний в области учета и контроля либо соответствующим специалистом (если ревизия носит комплексный характер).

Здесь важно выделить два момента:

— что может и должен сделать ревизор для закрепления уже известных фактов преступления, совершенного конкретным способом;

— что может сделать ревизор для выявления новых эпизодов преступления, совершенного известным способом, либо иных правонарушений в условиях неочевидности (латентности).

При этом в обоих случаях следует помнить о факторах объективного и субъективного характера, влияющих на эффективность ревизии рассматриваемого вида (см. § 1 гл. III). А вообще данный аспект можно охарактеризовать как организационно-методический;

б) применительно к реализации общих возможностей документальной ревизии в сопоставлении с имеющейся информацией о совершении преступления в условиях известной следователю либо работнику органа дознания специфики документооборота. Инициатор ревизии должен «примерить» методы проверки хозяйственных операций к формам учета (ручная, автоматизированная и т. д.), процедурам прохождения учетной и иной информации, местам хранения их источников. Этот аспект может быть назван как организационно-технический;

в) применительно к возможности использования конкретных методов (документальных и фактических) для поисков признаков и следов преступлений в их целесообразном сочетании и последовательности. Располагая предварительными исходными сведениями о вероятном механизме преступления, возможностях ревизора, специфике учетного процесса и хозяйственной деятельности проверяемого объекта инициатор ревизии определяет наиболее уязвимые звенья цепочки преступных действий (где преступники могли «наследить»), прогнозирует учетные, документальные и фактические несоответствия и дает рекомендации ревизору либо совместно с ним выбирает наиболее оптимальную методику работы с документами, а также приемы фактического контроля. Этот аспект можно обозначить как организационно-тактический.

6. По срокам проведения

Сроки проведения обычной плановой ведомственной ревизии ограничены, как правило, одним месяцем, что учитывается при разработке ее программы, формировании коллектива ревизоров соответствующими специалистами, организационном, техническом и методическом обеспечении.

Практика борьбы с преступлениями в сфере экономики свидетельствует о том, что «криминальная» ревизия может длиться от нескольких дней до нескольких месяцев. Несмотря на то, что в постановлении следователя о необходимости производства ревизии обычно указывается срок, к которому она должна быть завершена, интересы расследования уголовного дела довольно часто требуют его пересмотра. Поэтому инициатор ревизии совместно со специалистами, а также предполагаемым ревизором предварительно должен определить возможный объем предстоящей работы и сроки ее заверше-

ния. Этот фактор влияет на сроки и качество расследования, ибо в связи с увеличением продолжительности ревизии либо необходимо продлевать сроки расследования уголовного дела, либо приостанавливать по нему производство. В случае неполного исследования обстоятельств события преступления в рамках ревизии уголовное дело при судебном рассмотрении может быть возвращено на доследование.

7. По порядку назначения и взаимоотношению участников ревизионного процесса

Для осуществления «криминальной» ревизии, кроме приказа соответствующего руководителя, необходимо постановление следователя либо письмо (отношение) органа дознания за подписью начальника соответствующего подразделения системы МВД РФ, содержащее обоснование необходимости производства ревизии.

В отличие от ограниченной нормами административного права ведомственной ревизии (см. § 1 гл. III) законодательного регулирования с одной стороны отношений ревизора и руководителя и инициатора ревизии в лице следователя или работника службы БЭП с другой, пока нет, что влечет нередко за собой ряд негативных последствий (выделение квалифицированных ревизоров, вопросы оплаты труда, материально-техническое обеспечение и т. д.).

Ряд авторов¹ ошибочно, на наш взгляд, полагают, что ревизия является одним из способов собирания доказательств. Ведь из этого тезиса логически вытекает положение о том, что ревизор является субъектом сбора доказательств, а это противоречит принципу разграничения компетенции. Способом сбора доказательств является деятельность следователя по поводу и в связи с ревизией, а не сама ревизия как процесс реализации специальным субъектом специальных познаний. Кроме того, материалы ревизии становятся источником доказательств после вовлечения их соответствующим образом следователем в сферу уголовного судопроизводства.

Назначая ведомственную ревизию, соответствующий руководитель, как правило, не интересуется сложившимися взаимоотношениями между ревизором и проверяемыми. Однако в рамках процесса расследования данное обстоятельство может оказать влияние на объектив-

¹ Сергеев Л. А. Ревизия при расследовании преступлений. М., 1969. С. 15; Судебная бухгалтерия. М., 1975. С. 195.

ность результатов ревизии. Поэтому следователь должен выяснить характер взаимоотношений между обвиняемым и ревизором. Это позволит, во-первых, отклонить необоснованные отводы обвиняемым ревизора, а во-вторых, избежать участия в ревизии ревизора, заинтересованного в исходе дела и могущего пойти на фальсификацию ее результатов.

Доказательственная ценность полученных материалов во многом зависит от своевременной и полной реализации комплекса организационных мер, процессуальных действий и оперативно-розыскных мероприятий, осуществляемых следователем и работником БЭП как до назначения ревизии, так и по ходу ее проведения.

При этом, во-первых, должен обеспечиваться фронт работ для предстоящей документальной ревизии (сохранение бухгалтерских и иных документов, выделение рабочего места, средств оргтехники и т. д.).

Во-вторых, необходимо достижение объективности ревизора путем наиболее полного информирования его относительно обстоятельств как уличающих, так и оправдывающих контролируемых должностных и материально ответственных лиц (этим в известной степени преодолевается возможная предубежденность ревизора против конкретных работников предприятия, исключается поверхностный подход к проведению ревизии, предотвращается односторонность ее выводов).

В-третьих, целесообразно обеспечить участие в ревизии должностных и материально ответственных лиц, деятельность которых подвергается проверке, что по-рой требуется для создания нормальных условий работы ревизора. Однако подобное участие не может быть постоянным, но должно быть эпизодическим и действительно необходимым. Иными словами, проверяемые еще до составления итогового акта ревизии вправе давать свои пояснения ревизору, но, по возможности, при соблюдении двух условий:

а) контакт в этой связи между упомянутыми лицами и ревизором должен происходить в присутствии инициатора ревизии;

б) материалы ревизии, с которыми ревизор намерен ознакомить заинтересованных лиц, предварительно должны быть оценены следователем с позиции обеспечения защиты интересов расследования.

В-четвертых, необходим постоянный обмен инфор-

машней между ревизором и следователем, в процессе которого ревизор по получении «свежих» данных может вносить коррективы в план работы, более целенаправленно использовать методы документальной и фактической проверок хозяйственных операций. В свою очередь, и инициатор ревизии может использовать полученные ревизионным путем данные для производства следственных действий либо оперативно-розыскных мероприятий, направленных на изобличение преступников.

В-пятых, необходима организация работы по нейтрализации противодействия со стороны заинтересованных лиц объективному ходу ревизии. Подобное достигается в основном посредством осуществления необходимых мер, предусмотренных ст. 29 Основ уголовного судопроизводства.

В процессе производства ревизии по инициативе правоохранительных органов очень часто возникает вопрос ознакомления заинтересованных лиц с материалами уголовного дела. При этом должно действовать общее правило, согласно которому сведения, полученные в ходе расследования, не могут быть разглашены без ведома следователя. Однако ревизор, проводящий ревизию, вправе знакомиться с материалами уголовного дела, если это напрямую способствует выяснению стоящих перед ним вопросов, и такая возможность ему должна быть предоставлена.

8. По оценке результатов ревизии и принятию решения

Материалы обычной ревизии, отражающей результаты деятельности проверяемого предприятия, анализируются его руководителем и главным бухгалтером. Основной акт ревизии является основанием для принятия по нему администрацией решения, исходя из выявленных недостатков и злоупотреблений, а также выводов и предложений ревизоров.

Разрабатываемые и реализуемые в связи с этим мероприятия могут быть направлены на решение управленческих, кадровых, дисциплинарных, организационно-экономических, производственно-технологических, учетно-контрольных и иных вопросов. Они осуществляются после получения акта ревизии руководителем ревизуемого предприятия в 2-недельный срок. Решения по материалам ревизии оформляются в виде приказа или письма.

В случае установления фактов недостач или злоупо-

реблений. За
ответственность
дней должн
органы. В по
началов оста
виновным
предъявляетс
Передавае
риалы должн
— заявле
ложено, в че
коны наруше
лица;

— акт ре
— подли
тверждающи
— объяс
казания кот
тельств сове

— закл
В отлич
органа дозн
ревизии и с
используя
формацию,
установлен
маются кр
визии зави
ваемому а
ревизии:

1. Рев
домственн
новом по
ные изли

2. Рев
ОВД в св
териалов.

3. Рев
в рамках

Несмо
смаатрива
обходим

Указ
СП-45 от

треблений, за которые предусматривается уголовная ответственность, материалы ревизии (проверки) в течение 5 дней должны быть направлены в правоохранительные органы. В подобных ситуациях копии указанных материалов остаются у ревизирующего органа, одновременно к виновным лицам в гражданско-правовом порядке предъявляется иск о возмещении причиненного ущерба.

Передаваемые в правоохранительные органы материалы должны содержать обязательные документы¹:

— заявление (письмо), в котором должно быть изложено, в чем состоит суть злоупотреблений, какие законы нарушены, размер причиненного ущерба, виновные лица;

— акт ревизии, подписанный надлежащими лицами;

— подлинные документы или копии документов, подтверждающие факты выявленных злоупотреблений;

— объяснения ревизируемых, а также других лиц, показания которых имеют значение для проверки обстоятельств совершения злоупотреблений;

— заключение ревизирующих по этим объяснениям.

В отличие от руководителя предприятия работник органа дознания или следователь оценивают материалы ревизии и содержащиеся в них сведения всесторонне, используя для этого, как правило, дополнительную информацию, полученную оперативным или процессуально установленным способом. Выводы ревизора воспринимаются критически. Изучение и оценка материалов ревизии зависит от ее типа. Применительно к рассматриваемому аспекту выделим 3 известных практике типа ревизии:

1. Ревизия, проводимая ведомственными или вневедомственными контрольными органами в обычном плановом порядке, в процессе которой установлены крупные излишки либо недостача или иные злоупотребления.

2. Ревизия, проводимая по инициативе работника ОВД в связи с реализацией проверенных первичных материалов.

3. Ревизия, проводимая по инициативе следователя в рамках уже возбужденного уголовного дела.

Несмотря на то, что материалы любой ревизии рассматриваются с формально-логической (наличие всех необходимых надлежаще оформленных документов, до-

¹ Указание зам. Генерального прокурора СССР § 7/21/045-75/ СП-45 от 19 августа 1968 г.

стоверность и относимость описанных фактов, соответствие результатов и выводов и т. д.) и организационно-методической (полномочия и компетенция ревизора, соблюдение процедур ревизии и др.) сторон, изучение и оценка их в каждом случае направлены на решение качественно разных задач.

Если, например, в первой части ситуации на передний план выступает формальная сторона, то во второй больший упор делается на логический и методический аспект. Наконец, в последнем случае существенное значение имеет процедурный момент, обусловленный требованием уголовно-процессуального закона.

Критический анализ материалов ревизии и их оценка должны касаться, во-первых, самих результатов, полученных в ходе ревизии, и, во-вторых, выводов ревизоров, основанных на этих результатах.

Так, установленные в ходе осуществления ревизии факты должны быть достоверными и закреплены с использованием ревизорами и специалистами соответствующих методов документальной и фактической проверки с обязательным соблюдением процедур их осуществления (инвентаризация, контрольный обмер выполненных работ, восстановление количественного учета и т. д.). При этом не исключена ошибка, недобросовестность ревизора, либо превышение им своих полномочий. Это также может быть связано с неполнотой информации (при документальном анализе), либо с нарушением техники проверки хозяйственных операций (фактический контроль).

Выводы ревизоров должны прямо вытекать из полученных результатов. Практика свидетельствует о том, что последние могут основываться на непроверенных фактах, хотя бы и указанных в акте ревизии, либо быть ошибочными, основанными на ошибочных результатах. Наконец, ревизор может пройти мимо нарушения, не дав ему соответствующую оценку, и, наоборот, охарактеризовать факт незначительного отклонения от нормальной хозяйственной деятельности как грубейший и даже криминальный.

Посредством документальной либо комплексной ревизии могут быть установлены следующие возможные причины учетно-документальных или фактических несоответствий между хозяйственной операцией и ее отражением в данных учета:

Есть след
из при
ком
ним за
причины (ча
ми), то рев
ывание кри
тий, алогичн
ики — зад
ющих орган
ших юридиче

§ 4. СУ

Судебно-
ным средств
ловным и гр
треблениях,
ности. Науч
галтера спо
ны по угол
галтерской
ния являетс
ние стоящи
дач. С дру
ны по делу
рассматрив
обеспечива
лого гражд
Здесь с
ванности в
правоохра
способству
дела и ис
ущерба на
но-бухгал
дебная эк

- а) экономически оправданные, обусловленные спецификой хозяйственной деятельности;
- б) экономически неоправданные, деструктивные;
- в) криминально обусловленные.

Если следователь или работник органа дознания, исходя из принципов презумпции невиновности и разделения компетенции, последовательно решает стоящие перед ним задачи, обоснованно устанавливая указанные причины (чаще всего в предложенной автором иерархии), то ревизор ограничивается двумя первыми. Доказывание криминогенного характера выявленных аномалий, алогичных связей, несоответствий в сфере экономики — задача правоохранительных, а не контролирующих органов, как влекущая принятие соответствующих юридических решений.

§ 4. СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА И ЕЕ ОТЛИЧИЯ ОТ ДОКУМЕНТАЛЬНОЙ РЕВИЗИИ

Судебно-бухгалтерская экспертиза является важным средством собирания доказательств по многим уголовным и гражданским делам о нарушениях и злоупотреблениях, причинивших ущерб отношениям собственности. Научно обоснованное заключение эксперта-бухгалтера способствует установлению объективной истины по уголовному делу, поэтому знание сущности бухгалтерской экспертизы, порядка и ситуаций ее назначения является одним из условий, обеспечивающих решение стоящих перед правоохранительными органами задач. С другой стороны, установление объективной истины по делу с помощью бухгалтерской экспертизы нужно рассматривать как одну из процессуальных гарантий, обеспечивающих защиту интересов государства и каждого гражданина.

Здесь следует иметь в виду, что при контроле обоснованности выводов ревизии, проведенной по инициативе правоохранительных органов, бухгалтерская экспертиза способствует более полному исследованию обстоятельств дела и исключению случаев необоснованного отнесения ущерба на лиц, привлеченных к ответственности. Судебно-бухгалтерская экспертиза, как и любая другая судебная экспертиза, представляет собой осуществляемую

в определенной процессуальной форме деятельность сведущих лиц по разрешению вопросов, поставленных перед ними следователем или судом.

Специфичным для судебно-бухгалтерской экспертизы является исследование документов и записей бухгалтерского учета с использованием специальных учетно-экономических знаний. Необходимость в проведении бухгалтерской экспертизы возникает, когда при расследовании или судебном рассмотрении уголовного дела обнаруживаются (или предполагаются) факты несоответствия между данными бухгалтерского учета, отражающими хозяйственную деятельность предприятий, и реальным содержанием самой этой деятельности. В такой ситуации эксперт-бухгалтер может:

— устранив «информационные шумы», дать заключение о реальных характеристиках отдельных, ставших объектом расследования фактах (явлениях, сторонах) хозяйственной деятельности предприятия. Но он вправе прийти к таким выводам только путем исследования отражений хозяйственной деятельности в данных бухгалтерского учета. Непосредственное (минуя учет) исследование хозяйственной деятельности относится к научной компетенции других экспертов (экономистов — в части организационно-управленческих процессов, технолога — относительно производственных процессов и т. п.). Это же ограничение компетенции определяет, как будет отмечено далее, и круг методов, применяемых экспертом-бухгалтером;

— исследовав «информационные шумы», дать заключение относительно нарушений технологии учетного процесса (такой вопрос составляет исключительную компетенцию эксперта-бухгалтера);

— на этой же основе, исследовав материалы ревизий и аудиторских проверок, определить методические просчеты контролеров, не позволившие им вскрыть имеющиеся несоответствия.

Перечисленными возможностями и определяется предмет судебно-бухгалтерской экспертизы, т. е. круг обстоятельств уголовного (гражданского) дела, по которому эксперт-бухгалтер вправе дать свое заключение. С помощью же судебно-бухгалтерской экспертизы в судебной и следственной практике решаются следующие основные задачи:

1. Проверка и установление наличия или отсутствия

недостачи либо излишков товарно-материальных ценностей, денежных средств, периода и места их образования, а также размера причиненного материального ущерба. В судебной и следственной практике нередко встречается такая ситуация, когда правильность отражения результатов инвентаризации в данных бухгалтерского учета вызывает обоснованные сомнения. В таких случаях эксперт-бухгалтер может выявить в документах признаки замаскированных недостач или излишков и на основе исследования этих признаков дать свое заключение.

Определяя период и место образования недостач или излишков, эксперт-бухгалтер может определить и материально ответственное лицо за ценности на данном предприятии в соответствующий период времени, что также имеет большое значение для правильного разрешения уголовного или гражданского дела.

Во многих случаях определение размера материального ущерба связано с исследованием отдельных хозяйственных операций. Например, уточнение суммы недостачи нередко связано с выявлением фиктивных операций. При определении суммы недостач или излишков часто исследуют также хозяйственные операции, не получившие должного отражения в данных учета. Этим определяется взаимосвязь рассмотренной задачи судебно-бухгалтерской экспертизы с двумя другими основными задачами.

2. Проверка и определение документальной обоснованности расходования товарно-материальных ценностей и денежных средств. При решении этой задачи эксперт-бухгалтер устанавливает, имеются ли в данных учета специфические признаки фиктивности операций, отраженных в первичной документации, достаточно ли этих признаков для утверждения о фиктивности операции и формулирует соответствующий вывод. В других случаях, в результате проведенного исследования эксперт-бухгалтер определяет, что операция, действительность которой подверглась сомнению, отвечает требованиям бухгалтерского учета, т. е. имела место и нашла правильное отражение в учетных документах.

3. Проверка и определение факта совершения хозяйственных операций, не получивших должного отражения в данных бухгалтерского учета. Так, эксперт-бухгалтер может установить иногда по взаимосвязанным

компетенции эксперта-бухгалтера. Поскольку предметом судебно-бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции, получившие отражение в документах или учетных регистрах, эксперт-бухгалтер должен обладать глубокими знаниями в области бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности. Он также должен быть компетентен в вопросах уголовного и гражданского процесса, особенно в части производства экспертиз. Для эксперта-бухгалтера, как для специалиста, чаще других работающего в условиях учетных несоответствий, безусловно необходимы и знания в области судебной бухгалтерии, которую в этом смысле нередко считают теорией судебно-бухгалтерской экспертизы¹.

Эксперты-бухгалтеры, состоящие на службе в специализированных экспертных учреждениях, получают, как правило, необходимую подготовку во всех перечисленных областях знаний, поэтому проведение судебно-бухгалтерских экспертиз обычно поручается представителям этих учреждений.

Совокупность приемов, применяемых экспертами-бухгалтерами по исследованию документов и счетных регистров, образует метод судебно-бухгалтерской экспертизы. Значительное место здесь занимают приемы исследования, применяемые в практике ревизионной работы — встречная и арифметическая проверка, контрольное сличение и другие.

Вместе с тем не все приемы, применяемые ревизором, могут быть использованы экспертом-бухгалтером. Здесь следует иметь в виду, что приемы документальной ревизии эксперт-бухгалтер использует не для проверки хозяйственной деятельности, что характерно для ревизора, а для выявления скрытых свойств, присущих предъявленному ему следователем документов. Вследствие этого эксперт-бухгалтер не может использовать в своей работе методы фактического контроля, применяемые ревизором (проведение инвентаризации, контрольных обмеров выполненных работ и др.). С другой стороны эксперт-бухгалтер использует в своей практике такие приемы исследования, которые не получили распространения в ревизионной работе, например, статистические ме-

¹ См., например: Ромашов А. М. Вопросы теории и практики судебно-бухгалтерской экспертизы // Актуальные проблемы развития судебно-бухгалтерских экспертиз. М., 1974. С. 19.

тоды, приемы экономического анализа при исследовании данных первичного учета.

При расследовании уголовного дела лица, обладающие глубокими познаниями в области учета, могут привлекаться к участию в отдельных следственных действиях (осмотр документов и т. п.) в качестве специалистов. Их участие возможно и в организационных мероприятиях, проводимых следователем, в частности, при подготовке задания ревизорам, при определении объема учетных документов, необходимых для производства бухгалтерской экспертизы. Но специалист лишь участвует в следственном действии, и это фиксируется в процессуальном документе, составляемом следователем. Специализированное же исследование определенных объектов проводит эксперт-бухгалтер и полученные результаты излагает в своем заключении.

Формой использования специальных учетно-экономических знаний в определенном смысле является и ревизия, проводимая по требованию следователя. Она имеет большое сходство с бухгалтерской экспертизой, в связи с чем на практике возникают трудности в их разграничении. Вместе с тем недопустимо отождествлять компетенцию эксперта-бухгалтера и ревизора. Выполнение ревизионных функций затрудняет объективную оценку экспертом выявленных им фактов, что отражается на качестве следствия и может явиться одним из оснований для возвращения уголовного дела на доследование.

Сходство между ревизией, назначаемой по требованию следователя и бухгалтерской экспертизой, порождается рассмотренной ранее двойственной сущностью такой ревизии. Однако она имеет не только сходство с судебно-бухгалтерской экспертизой, но и различия.

Черты сходства и различия достаточно четко проявляются при сопоставлении обычной ревизии, а также ревизии, проводимой по требованию следователя, и, наконец, судебно-бухгалтерской экспертизы.

Сопоставим вышеназванные акции по различным параметрам:

1. Процессуальная сущность рассматриваемых форм использования специальных знаний в области учета и контроля. Обычная документальная ревизия проводится вне связи с уголовным или гражданским делом и потому не является одной из форм использования специальных знаний в уголовном или гражданском процессе.

Проводим
гальная ревиз
является одно
ний в судебно
бухгалтерско
ревизии не ре
следовател
ную форму
ментальная
вателя, явля
тается по сво
ственного ко
не относится

2. Основ
зии и судебн
для назначен
зайственных
ляется план
или сообщен
венных орга
визии, прово
да, являютс
или судебно
которые возмо
ных знаний

Основани
экспертизы
вильной оце
ходимо закл

3. Основ
галтерской
визии, назна
рольных орг
стоящей ил
когда ревиз
или суда, т
нако основа
(постановле
Основанием
пертизы сл
определение

Проводимая по требованию следователя документальная ревизия, как судебно-бухгалтерская экспертиза, является одной из форм использования специальных знаний в судопроизводстве. Однако в отличие от судебно-бухгалтерской экспертизы проведение документальной ревизии не регламентируется процессуальным законом и, следовательно, она представляет собой внепроцессуальную форму использования специальных знаний. Документальная ревизия, проводимая по требованию следователя, являясь способом собирания доказательств, остается по своей сущности формой последующего хозяйственного контроля. Судебно-бухгалтерская экспертиза не относится к формам финансового контроля.

2. Основания для назначения документальной ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы. Основанием для назначения ревизии, проводимой по инициативе хозяйственных или специальных контрольных органов, является план ревизионной работы (плановая ревизия) или сообщения о различных нарушениях в подведомственных организациях. Основанием для проведения ревизии, проводимой по требованию следователя или суда, являются сведения, полученные при расследовании или судебном рассмотрении о таких обстоятельствах, которые возможно выявить только с помощью специальных знаний ревизора.

Основанием для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы служат такие обстоятельства дела, для правильной оценки которых следователем или судом необходимо заключение эксперта-бухгалтера.

3. Основания для проведения ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы. Основанием для проведения ревизии, назначаемой по инициативе хозяйственных и контрольных органов, является приказ руководителя вышестоящей или контрольной организации. В тех случаях, когда ревизия проводится по инициативе следователя или суда, также издается соответствующий приказ, однако основанием для его издания является требование (постановление, определение) следователя или суда. Основанием для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы служит только постановление следователя или определение суда.

4. Факторы, определяющие объем работы ревизора или эксперта. Объем работы при ревизии, проводимой по инициативе хозяйственных или контрольных органов,

определяется по усмотрению руководителя учреждения, назначившего ревизию.

Объем ревизии, назначаемой по требованию суда или органов следствия, зависит от их задания. Однако и в этом случае руководитель учреждения при назначении ревизии может включить в ее программу более широкий по сравнению с заданием круг вопросов. Объем судебно-бухгалтерской экспертизы во всех случаях ограничен вопросами следователя или суда¹.

5. Объекты исследования. Объектами обычной документальной ревизии являются бухгалтерские документы, регистры, материалы инвентаризаций и периодической отчетности, а также документы и записи оперативного учета, которые находятся в проверяемой организации. При ревизии, проводимой по требованию суда или органов следствия, наряду с этими документами ревизор может использовать и материалы дела (документацию, изъятую и приобщенную к уголовному или гражданскому делу). Он может анализировать также специфические объекты — документы неофициального учета, записи «личной бухгалтерии», черновые записи материально ответственных лиц. Использование при такой ревизии части материалов дела приближает ее к судебно-бухгалтерской экспертизе. Эксперт-бухгалтер может исследовать только материалы дела и не вправе самостоятельно обращаться к документам, находящимся в той или иной организации. При этом некоторые материалы дела (акты ревизий, в определенной части заключения других экспертов, показания свидетелей и обвиняемых), являясь объектами исследования эксперта-бухгалтера, не могут быть объектами документальной ревизии.

6. По методам исследования. Как отмечалось, ревизор при выполнении задания следователя или суда лишь в ограниченных пределах, по согласованию со следователем или судом применяет методы фактической проверки. В этом заключается существенное различие данного вида ревизии от обычной, что приближает ее к бухгалтерской экспертизе. Однако эксперт-бухгалтер не может прибегать к методам фактической проверки даже при согласии на то следователя или суда. Это объясняется также различием в сущности документальной ревизии

¹ Исключение составляют, разумеется, такие случаи, когда объем исследования расширяется по инициативе самого ревизора или эксперта, что в отдельных случаях допустимо.

али (формы контроля) и судебно-бухгалтерской экспертизы (исследования материалов дела).

Приведенные различия необходимо учитывать в практической деятельности суда и органов следствия при решении вопроса о наиболее целесообразной для данного случая форме использования специальных учетно-экономических знаний. По этим же признакам определяют, какие вопросы учетно-экономического характера могут быть решены с помощью документальной ревизии и какие с помощью судебно-бухгалтерской экспертизы.

Различие функций предопределило и организационное обособление учреждений судебно-бухгалтерской экспертизы, четкое отграничение их от ревизионных органов.

С 1952 года функционируют специализированные учреждения — Бюро судебно-бухгалтерской экспертизы. До 1962 года они входили в систему органов Министерства финансов. С 1 октября 1962 года учреждения судебно-бухгалтерской экспертизы перешли в ведение органов юстиции. Так, в составе Министерства юстиции РФ имеется отдел судебных экспертиз. Он осуществляет административное руководство деятельностью экспертных учреждений и их финансирование. Во всех крупных научно-исследовательских лабораториях судебной экспертизы имеются отделы (группы) судебно-бухгалтерской экспертизы.

В последние годы структура экспертных подразделений несколько изменилась. В ряде регионов РФ образованы отделы экономической экспертизы, объединившие в своем составе бухгалтерскую и планово-экономическую экспертизу. Компетенция экспертов-экономистов (если иметь в виду планово-экономическую или экономико-аналитическую экспертизу) в основном ограничена вопросами, связанными с искажением плановых и отчетных показателей. Другая группа вопросов, постепенно занимающая все более видное место, относится к определению объема отрицательных экономических последствий, вызванных нарушением договорных обязательств или иными неправомерными действиями хозяйствующих субъектов.

Понятно, что при срыве договорных поставок предприятие, недополучившее сырье, в свою очередь не в состоянии выполнить план, что резко сказывается на его рентабельности и общем финансовом состоянии. Иска-

жения отчетности о финансовых результатах какой-либо фирмы или предприятия с целью уменьшения налогооблагаемой прибыли также приносят ущерб в форме упущенной выгоды, но уже владельцам непривилегированных акций и других ценных бумаг. Возникающие при этом отрицательные экономические последствия могут быть установлены с помощью экономико-аналитической экспертизы.

Следует признать, что относительно недавно, обособившись от судебно-бухгалтерской, планово-экономическая (экономико-аналитическая) экспертиза еще не смогла сформировать собственную экспертную науку. В этом смысле она мало отличается от финансово-экономической, налоговой и т. п. видов экономических экспертиз, где при проведении своего исследования эксперт-экономист базируется только на основе данных конкретной области экономических знаний, еще не преобразованных в специальный инструментарий, предназначенный именно для экспертного исследования.

§ 5. НАЗНАЧЕНИЕ И ПРОИЗВОДСТВО БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

При расследовании преступлений и судебном рассмотрении уголовных и гражданских дел в качестве доказательств могут использоваться бухгалтерские документы и содержащиеся в них сведения. Доказательственное значение чаще всего приобретают сведения о наличии или отсутствии каких-либо отклонений от нормальной хозяйственной деятельности предприятий и организаций (например, недостачи ценностей сверх норм естественной убыли, неправильное отражение в учете хозяйственных операций). Это может быть (прямо или косвенно) отражено в данных бухгалтерского учета и отчетности.

Например, неполное оприходование продукции, выпущенной из производства, может не вызвать недостачи полуфабрикатов или перерасхода сырья (при нарушении технологических процессов), но иногда приводит к расхождениям между бухгалтерскими документами и документами оперативного внутрицехового учета либо к расхождениям между сведениями о количестве вырабо-

...кой и от
...мствован
...или с
...зорным
...рами, но о
...тому в та
...бухгалтерску
...Основани

экспертизы
1) обосн
выводов до
возражений
буется про
ния обычно
принимает к
виняемым,
проводит не
ность возра
и судом;

2) несоот
требованию
лами дела¹
со стороны
решено без
бухгалтерск
проверки в
шей недоста
ствия устан
Бухгалт
верки выво
противореч
лами дела.
может сфо
свою очере
либо подтв
лиза докум
визора. В
шеству, не
ром — эк
что недопу
Вместе

¹ Против
лами дела с
ревизии, наз

тайной и оплаченной по нарядам продукции. Сам факт существования подобных обстоятельств при расследовании или судебном рассмотрении может представляться спорным (например, их наличие утверждается ревизорами, но обоснованно оспаривается обвиняемыми), поэтому в таких случаях необходимо назначать судебно-бухгалтерскую экспертизу.

Основанием для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы обычно являются:

1) обоснованные возражения обвиняемого против выводов документальной ревизии, если для проверки возражений необходимы специальные познания и не требуется проводить повторную ревизию. Такие возражения обычно возникают в тех случаях, когда ревизор не принимает к зачету документы, предъявленные ему обвиняемым, применяет неправильные методы проверки, проводит неполный анализ операций и т. д. Обоснованность возражений должна быть проверена следователем и судом;

2) несоответствие между выводами проведенной по требованию следователя ревизии и другими материалами дела¹ (в том числе и при отсутствии возражений со стороны обвиняемого), если оно не может быть разрешено без применения специальных знаний. Например, бухгалтерская экспертиза может быть назначена для проверки выводов документальной ревизии, не выявившей недостатков, в то время как иными материалами следствия установлены факты хищений.

Бухгалтерскую экспертизу нельзя назначить для проверки выводов документальной ревизии при отсутствии противоречий между актом ревизии и другими материалами дела. В подобных случаях следователь или суд не может сформулировать эксперту конкретное задание. В свою очередь, эксперт-бухгалтер без подобного задания либо подтверждает выводы ревизии без глубокого анализа документов, либо повторяет работу бухгалтера-ревизора. В первом случае заключение эксперта, по существу, не является источником доказательств, а во втором — эксперт превращается в бухгалтера-ревизора, что недопустимо.

Вместе с тем было бы неправильно утверждать, что

¹ Противоречия между выводами плановой ревизии и материалами дела обычно служат основанием для проведения повторной ревизии, назначаемой по требованию органов следствия.

бухгалтерская экспертиза назначается лишь для проверки соответствия выводов ревизора материалам дела. Во многих случаях ее назначают также для документального подтверждения показаний свидетелей или обвиняемых, либо фактов, установленных экспертами других специальностей. Во всех этих случаях предметом судебно-бухгалтерской экспертизы будут определенные обстоятельства, устанавливаемые с помощью других источников доказательств и требующие документального подтверждения (например, факт реализации неучтенной кухонной продукции в буфете, установленный показаниями свидетелей).

Объектами исследования эксперта-бухгалтера остаются при этом не сами показания свидетелей и не заключения экспертов других специальностей, а соответствующие сведения, содержащиеся в учетной документации. Исследуя такие сведения с помощью специальных приемов, эксперт-бухгалтер устанавливает наличие или отсутствие признаков искомого явления, группирует и анализирует выявленные признаки и на этой основе дает свое заключение.

Обстоятельства, относительно которых поставлены вопросы эксперту-бухгалтеру, имеют специфику и определяются особенностями конкретного уголовного дела, а поставленные перед экспертом вопросы не могут выходить за пределы его компетенции.

Объем материалов, необходимых эксперту-бухгалтеру для проведения экспертизы, также зависит от специфики уголовного дела. В частности, при расследовании хищений государственного имущества должностными лицами, до назначения бухгалтерской экспертизы необходимо, чтобы в деле были все документальные данные о факте недостачи (акт документальной ревизии, инвентаризационные описи на начало и конец учетного периода, сличительная ведомость, объяснения материально ответственных лиц и заключение главного бухгалтера организации). К делу должны быть приобщены также подложные документы и записи, используемые для сокрытия хищений, и подлинные учетные документы, подтверждающие подлог в других документах. Кроме того, следует допросить лиц, материально ответственных за недостачу, счетных работников, членов инвентаризационных комиссий и работников, подписавших подложные документы о причинах недостачи, порядке про-

ведения инвентаризации и по другим вопросам, относящимся к предмету бухгалтерской экспертизы.

В тех случаях, когда для разрешения поставленных вопросов эксперт-бухгалтер должен произвести расчеты, основанные на выводах экспертов других специальностей, такие экспертизы (криминалистическая, технологическая и т. п.) проводятся до назначения бухгалтерской экспертизы.

Необходимые для проведения бухгалтерской экспертизы материалы подбирает сам следователь. Он затребует документы от соответствующих организаций, изымает и приобщает к уголовному делу обнаруженные во время выемки, обыска и других следственных действий документы (при этом следователь обычно не предпринимает вопроса о том, будет ли им впоследствии назначена бухгалтерская экспертиза).

По делам о многоэпизодных организованных хищениях часть материалов, необходимых для судебно-бухгалтерского исследования, может быть выявлена и изъята лишь при взаимодействии следователя с оперативным работником ПБЭП. Использование их оперативно-розыскных возможностей важно для выявления и обеспечения сохранности документов неофициального учета, черновых записей, «личной бухгалтерии» и иных специфических для судебно-бухгалтерской экспертизы объектов исследования.

Для полного раскрытия хищений и других злоупотреблений большое значение имеет правильный выбор времени назначения бухгалтерской экспертизы. Ее значение не относится к первоначальным следственным действиям. Прежде чем прийти к решению о назначении бухгалтерской экспертизы, например, для разрешения вопроса о соответствии выводов ревизии другим материалам дела, следователь собирает и изучает нужные доказательства. Но при этом он не должен безосновательно откладывать назначение бухгалтерской экспертизы. Проведение экспертизы требует значительного времени. Кроме того, для полного раскрытия преступлений следователь обычно должен провести еще ряд следственных действий после экспертизы с использованием выводов эксперта-бухгалтера.

Признав необходимым производство бухгалтерской экспертизы, следователь составляет об этом постановление, в котором указываются кратко обстоятельства

дела, основания для ее назначения (например, наличие обоснованных возражений обвиняемого по акту ревизии) и перечисляются вопросы, поставленные перед экспертом. Их содержание зависит от специфики расследуемого дела.

Чаще всего перед экспертом-бухгалтером ставятся вопросы о размере материального ущерба, о периоде образования недостачи и лицах, несущих за нее материальную ответственность, о состоянии учета тех или иных операций, о правильности методов документальной ревизии, о доброкачественности отдельных спорных документов (например, обоснованы ли выводы ревизии о бестоварности определенной накладной), о правильности отчетных сведений и т. п.

Не представляется возможным перечислить все вопросы, разрешаемые бухгалтерской экспертизой, в связи с разнообразием уголовных дел. При их формулировании следует учитывать особенности каждого уголовного дела. Однако имеется ряд требований, которые должны быть соблюдены при постановке вопросов перед экспертом-бухгалтером. Они не должны выходить за пределы компетенции эксперта-бухгалтера. Недопустимо ставить вопросы, для разрешения которых требуются ревизионные действия, а также действия, составляющие компетенцию других экспертов (товароведа, экономиста и т. п.). Распространенной ошибкой остается постановка вопросов, относящихся к компетенции следователя и суда. Недопустимо, в частности, ставить таковые, касающиеся субъективной стороны преступления и его правовой оценки.

Перед экспертом-бухгалтером можно ставить такие вопросы, для разрешения которых требуются специализированные судебно-бухгалтерские знания, но не для выполнения несложных арифметических расчетов или для получения справки о порядке записи на счетах той или иной хозяйственной операции.

Чтобы охватить все обстоятельства дела, относящиеся к предмету экспертизы, достаточно рассмотреть несколько основных пунктов. Так, если обвиняемый оспаривает выводы ревизии о фиктивности десяти операций и поэтому не соглашается с определенной ревизором суммой ущерба, эксперту не следует ставить десять вопросов по поводу каждой спорной операции, а достаточно поставить один узловый по проверке выводов ревизии

Без времени
завести м
требующие
для эксперти
нительные во
Следоват
становление
(ст. 184 УПК
ст. 185 УПК
бухгалтеру;
тера из числ
полнительны
ния эксперта
тены при наз
тайств соста
Постанов
ется следова
галтерской э
ляет эксперта
ствия или до
дание устано
том-бухгалте
обвиняемого,
экспертизу, н
перта.
Бухгалтер
непосредстве
чаях следова
экспертное у
мые для про
Проведен
тельном след
тера по про
разделить на
накомление
риалов дела
чения экспе
На перво
возможности
Следовател
все материа
При этом

о сумме материального ущерба в связи с возражениями обвиняемого.

Во время проведения бухгалтерской экспертизы следователь может выявить новые обстоятельства дела, требующие специальных познаний. В таких случаях перед экспертом-бухгалтером необходимо поставить дополнительные вопросы¹.

Следователь обязан ознакомить обвиняемого с постановлением о назначении бухгалтерской экспертизы (ст. 184 УПК). При этом обвиняемый в соответствии со ст. 185 УПК имеет право: 1) заявить отвод эксперту-бухгалтеру; 2) просить о назначении эксперта-бухгалтера из числа указанных им лиц; 3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта. Ходатайства обвиняемого могут быть учтены при назначении экспертизы. При отклонении ходатайств составляется мотивированное постановление.

Постановление о назначении экспертизы направляется следователем в соответствующее учреждение бухгалтерской экспертизы, руководитель которого направляет эксперта-бухгалтера в соответствующий орган следствия или дознания. При этом эксперту вручается задание установленной формы. Оно предъявляется экспертом-бухгалтером следователю, который информирует обвиняемого, кто именно будет проводить бухгалтерскую экспертизу, и проверяет, нет ли оснований к отводу эксперта.

Бухгалтерская экспертиза может быть проведена непосредственно в экспертном учреждении. В этих случаях следователь вместе с постановлением направляет в экспертное учреждение также все материалы, необходимые для производства исследований.

Проведение бухгалтерской экспертизы на предварительном следствии и дознании. Работу эксперта-бухгалтера по проведению бухгалтерской экспертизы можно разделить на три основные стадии: предварительное ознакомление с материалами дела; исследование материалов дела и разрешение вопросов; составление заключения экспертом и сдача его следователю.

На первой стадии работы эксперт должен определить возможность проведения бухгалтерской экспертизы. Следователь представляет эксперту для ознакомления все материалы уголовного дела, имеющие отношение к

¹ При этом должны соблюдаться требования ст. 184 УПК.

экспертизе. Не следует знакомить эксперта с материалами, которые заведомо не имеют отношения к поставленным перед ним вопросам, например, с показаниями свидетелей об образе жизни обвиняемого.

После ознакомления с материалами дела он в некоторых случаях в соответствии со ст. 82 УПК в письменной форме может сообщить следователю о невозможности дать заключение. Это имеет место в случаях, когда:

1) поставленные следователем вопросы выходят за пределы компетенции эксперта или не требуют специальных знаний. Неточная редакция вопросов не может служить основанием для сообщения о невозможности дать заключение. В таких случаях эксперт-бухгалтер должен помочь следователю правильно сформулировать поставленные вопросы;

2) до проведения бухгалтерской экспертизы необходимо выполнить объемную работу — почерковедческие, технические, строительные и тому подобные экспертизы, документальную ревизию, восстановление учета, а также истребовать учетные документы из других областей и республик;

3) необходимые для разрешения поставленных вопросов документы уничтожены или составлены настолько небрежно, что не могут быть положены в основу выводов эксперта-бухгалтера. Эксперт-бухгалтер должен указать и установить причины, вследствие которых он не может дать заключение. В сообщении о невозможности дать заключение указывается также, какие дополнительно материалы необходимы для проведения бухгалтерской экспертизы.

При ознакомлении с материалами дела эксперт-бухгалтер может обратить внимание на такие обстоятельства, которые не заметил следователь, а для их разрешения требуются специальные познания. В подобных случаях эксперт-бухгалтер должен сообщить об этом следователю с тем, чтобы он мог поставить дополнительные вопросы.

Если эксперт-бухгалтер считает возможным разрешить поставленные вопросы, он составляет расчет необходимого для этого времени, в котором указывает срок проведения экспертизы. Расчет согласовывается со следователем и утверждается заведующим отделом бухгалтерской экспертизы.

Следующая стадия работы эксперта-бухгалтера на

предварительном следствии начинается с составления рабочего плана. Планирование имеет большое организующее значение — оно значительно сокращает затраты труда.

Бухгалтерская экспертиза проводится в служебном помещении, в котором работает следователь. Часть своей работы эксперт-бухгалтер с разрешения следователя может проводить в организациях, имеющих отношение к исследуемым обстоятельствам.

Следователь должен увязывать план расследования дела с рабочим планом эксперта-бухгалтера, определить, какие следственные действия необходимо провести параллельно с работой эксперта. Целесообразно также предусмотреть участие эксперта-бухгалтера в таких следственных действиях, при проведении которых могут понадобиться специальные познания (например, при допросе обвиняемых по вопросам учета, допросе свидетелей — счетных работников, обыске, при котором могут быть обнаружены имеющие значение для дела учетные документы, записи и т. д.).

Следователь должен установить с экспертом контакт и повседневный обмен информацией об имеющих отношение к экспертизе новых обстоятельствах дела, выявленных следственными действиями, а также о новых данных экспертного исследования. Для выявления новых обстоятельств перед экспертом-бухгалтером нередко необходимо поставить дополнительные вопросы, а иногда внести изменения и в план расследования.

При проведении бухгалтерской экспертизы в большинстве случаев необходимо присутствие обвиняемых. Вместе с тем постоянное присутствие обвиняемого затрудняет работу эксперта. Практически достаточно организовать несколько встреч обвиняемого с экспертом в помещении органа, назначившего экспертизу. При этом обвиняемому может быть предоставлена возможность изучения совместно с экспертом тех или иных документов.

§ 6. ЗАКЛЮЧЕНИЕ ЭКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА

В результате проведенных исследований эксперт-бухгалтер составляет письменное заключение (ст. 80 УПК). Оно служит источником доказательств (ст. 69 УПК), ибо в нем приводятся фактические данные, имеющие

значение для дела. Эксперт-бухгалтер устанавливает новые фактические данные в результате применения специальных познаний при исследовании собранных дознанием или следствием материалов дела (например, выводы о правильности суммы недостачи, определенной ревизором; о том, что недостача ценностей образовалась раньше, чем это указано в акте).

Доказательственная ценность обоснованного заключения эксперта-бухгалтера зависит от того, какое значение для правильного разрешения дела имеют приведенные в нем фактические данные¹. Заключение эксперта-бухгалтера состоит из трех частей: вводной, исследовательской и выводов.

Во вводной части излагаются основания для проведения экспертизы, краткие обстоятельства дела, поставленные на разрешение эксперта вопросы, перечисляются предъявленные эксперту материалы, а также указывается, кем проводилась судебно-бухгалтерская экспертиза (фамилия, имя, отчество, образование, специальность, ученая степень и звание, должность).

В исследовательской части заключения излагаются: процесс экспертного исследования, его результаты, научное объяснение установленных фактов, подробно описываются методы судебно-бухгалтерского исследования, использованные при проведении экспертизы. Процесс исследования излагается по каждому вопросу отдельно. Изложение начинается с исходных фактических данных (материалы ревизии, данные учета). Затем дается характеристика исследованных объектов, методов исследования, установленных в процессе исследования промежуточных фактов. Выявленные факты группируются и анализируются. При этом указываются научные положения, разработанные в теории судебно-бухгалтерской экспертизы, на основе которых и объясняются эти факты. В данной же части заключения формулируются развернутые выводы (ответы) по каждому из поставленных вопросов.

В последней части заключения излагаются выводы эксперта-бухгалтера, в которых в лаконичной (немотивированной) форме повторяются приведенные в преды-

¹ В поисках новых фактических данных эксперт не должен превращаться в ревизора. Эти данные эксперт устанавливает при разрешении тех вопросов, которые поставил перед ним следователь в пределах представленных ему материалов.

...к заклю
...и расч
...требуются
...процессе из
...ставляются
...ых выводов
...суммы ущер
...перечень фа
...ванного спис
...ностей и др.
...существо, я
...дование»¹. И
...о доказат
...в расчетах и
...Заключен
...датель отдел
...пертизы. Он
...органу о тех
...тера в рассм
...тель сам во
...заключение
...вечает ли он
...Заключение
...ным и прави
...Эксперт-
...определенны
...чение было
...цесса. Иног
...различными
...таблицами,
...ного сличен
...мов исследо
...Заключе
...знано полн
...следований
...вет на каж
...ты (т. е. вы

¹ Выделен
...тельные при
...нием текстов
...ности резуль
...и расчетов м
² Большин
...де приложен

душем разделе ответы на поставленные вопросы.

К заключению нередко прилагаются различные таблицы и расчеты, составленные экспертом. Они чаще всего требуются для группировки и анализа выявленных в процессе исследования фактов. Некоторые приложения составляются для расшифровки и конкретизации отдельных выводов. Таковы, например, расшифровки общей суммы ущерба, подтверждаемой в заключении эксперта, перечень фактов (по утверждению эксперта) необоснованного списания в расход товарно-материальных ценностей и др. В перечисленных случаях приложения, по существу, являются составной частью раздела «Исследование»¹. Исходя из этого, необходимо решать вопрос и о доказательственном значении фактов, приведенных в расчетах и таблицах.

Заключение эксперта-бухгалтера проверяет руководитель отдела (учреждения) судебно-бухгалтерской экспертизы. Он может сообщить назначившему экспертизу органу о тех или иных недостатках методического характера в рассмотренном им заключении. Однако следователь сам во всех случаях должен тщательно проверить заключение эксперта-бухгалтера, выяснив при этом, отвечает ли оно требованиям, перечисленным в ст. 80 УПК. Заключение должно быть ясным, полным, обоснованным и правильным.

Эксперт-бухгалтер обязан не только указывать на определенные факты, но и объяснить их, чтобы заключение было понятно всем участникам уголовного процесса. Иногда в целях наглядности оно иллюстрируется различными сопоставительными или аналитическими таблицами, в которых приводятся результаты контрольного сличения, сравнительного анализа и других приемов исследования данных бухгалтерского учета².

Заключение эксперта-бухгалтера может быть признано полным, если установлена полнота ответов и исследований. Эксперт-бухгалтер дает мотивированный ответ на каждый поставленный перед ним вопрос. Ответы (т. е. выводы) эксперта должны быть определенными,

¹ Выделение таблиц и расчетов из этого раздела в самостоятельные приложения вызвано практическими целями — сокращением текстовой части заключения, стремлением к большей наглядности результатов проведенного исследования. С помощью таблиц и расчетов могут устанавливаться и новые, промежуточные факты.

² Большие по объему таблицы приводятся не в тексте, а в виде приложения к заключению.

не допускающими различных толкований. Эксперт-бухгалтер не вправе формулировать вероятные, предположительные выводы. Например, нельзя в выводах указывать, что недостача «возможно» образовалась до 1 января, что ущерб от недостачи составляет «около» 150 тыс. руб., а материально ответственным за нее «наиболее вероятно» является бывший заведующий базой А.

Эксперт-бухгалтер должен изучить все учетные документы и другие объекты исследования, имеющие отношение к разрешаемым вопросам, с учетом всех необходимых приемов проверки, разработанных теорией бухгалтерской экспертизы. Следовательно вправе допросить эксперта-бухгалтера для разъяснения или дополнения данного им заключения (ст. 192 УПК). В случае недостаточной ясности или полноты заключения может быть назначена дополнительная экспертиза (ст. 81 УПК).

Так, она назначается, если выявится неполнота исследования. Если неполнота исследования связана с неприобщением к делу новых документов или другими подобными обстоятельствами, не компрометирующими эксперта, проводившего первичную экспертизу, дополнительная экспертиза может быть поручена тому же эксперту. Если же неполнота исследования обусловлена низкой квалификацией, необъективностью эксперта или другими данными, ставящими под сомнение правильность заключения, то назначается повторная экспертиза, проведение которой поручается другому эксперту (ст. 81 УПК).

Назначение дополнительной экспертизы обычно затягивает сроки расследования. Поэтому к ней следует прибегать лишь в необходимых случаях, когда в заключении эксперта имеются существенные пробелы, которые нельзя восполнить иными средствами.

Заключение эксперта-бухгалтера можно признать обоснованным, если:

1) оно документально обосновано, т. е. все выводы эксперта подтверждаются ссылками на документы и другие материалы с указанием листов уголовного дела. Такие ссылки облегчают проверку обоснованности выводов эксперта следователем и судом. Нельзя признать обоснованным категорический вывод эксперта-бухгалтера, сформулированный при отсутствии достаточных документальных данных, а также его отказ от ответа на

в тех
документ
каждый
теоре
зан
та и ана
галтер не
теля или Э
ксперт-бухга
ых документ
незу его закл
экспертизы.

Сомнения
галтера возн
случаях, когд

1) внутрен
тельской час
водах — дру
зационный п
Такие проти
ошибками, и
перта.

Сложнее
ные методол
практика по
лизирующие
же выявляю
них случаях
тов исследо
бухгалтер о
казатели, с
сумму завы

2) несоп
эксперта-бу
бенно недо
и документ
пертом-бух
почему в т
фе «Докум
ра, в то вр
значится
что в путе
метра, нес
ные ему, о
Методо

вопрос в тех случаях, когда в деле имеются необходимые документы;

2) каждый вывод эксперта должен быть научно обоснован теоретическими положениями бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности. Эксперт-бухгалтер не должен вторгаться в компетенцию следователя или эксперта другой специальности. Так, если эксперт-бухгалтер заметит сходство почерка в различных документах, то это не может быть положено в основу его заключения без проведения почерковедческой экспертизы.

Сомнения в правильности заключения эксперта-бухгалтера возникают у следователя главным образом в случаях, когда при анализе заключения выявятся:

1) внутренние противоречия, например, в исследовательской части приводится одна сумма ущерба, а в выводах — другая; в заключении назван один инвентаризационный период, а в приложении к нему — другой. Такие противоречия нередко вызываются техническими ошибками, и сомнения рассеиваются после допроса эксперта.

Сложнее заметить внутренние противоречия, вызванные методологическими ошибками эксперта. Однако практика показывает, что следователи, тщательно анализирующие материалы экспертизы, замечают их и даже выявляют причины. Методологические ошибки в одних случаях связаны с неправильной оценкой результатов исследования; в других — вызваны тем, что эксперт-бухгалтер объединяет в одном расчете разнородные показатели, складывает сумму убытков с суммой ущерба, сумму завышения цен с суммой изъятой выручки и т. п.;

2) неоправданные противоречия между выводами эксперта-бухгалтера и другими материалами дела. Особенно недопустимы противоречия между заключением и документальными данными, принятыми в расчет экспертом-бухгалтером. Так, всегда необходимо выяснять, почему в таблице контрольного сличения эксперт в графе «Документированный расход» показал 200 кг сахара, в то время как в приобщенной к делу накладной значится не 200, а 275 кг; почему эксперт указывает, что в путевых листах не проставлены показания спидометра, несмотря на то что путевые листы, предъявленные ему, оформлены правильно, и т. д.

Методологические ошибки или необъяснимые проти-

воречия между заключением и другими материалами дела вызывают обоснованные сомнения в компетентности или объективности эксперта-бухгалтера. В случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности может быть назначена повторная экспертиза, поручаемая другому (или другим) эксперту-бухгалтеру (ст. 81 УПК).

Дополнительная или повторная экспертиза может быть назначена как по инициативе следователя, так и по обоснованному ходатайству обвиняемого (ст. 193 УПК). Заключение эксперта-бухгалтера проверяется в ходе предварительного следствия. С учетом результатов проверки следователь оценивает выводы эксперта, как и остальные доказательства, в совокупности с другими фактическими данными (ст. 71 УПК).

Выводы эксперта не являются обязательными для следователя, однако свое несогласие с заключением он должен мотивировать (ст. 80 УПК) в обвинительном заключении или в постановлении о прекращении уголовного дела. При этом следователь указывает на расхождение между заключением и другими материалами дела, а также на причину таких расхождений.

Если по делу проведена повторная экспертиза и следователь согласился с ее выводами, то, несмотря на это, необходимо сохранить в деле и первоначальное заключение, поскольку окончательно оценку всех собранных по делу доказательств производит суд.

ГЛАВА РИИ

§ 1.

§ 2.

заций. П
ваний пр

§ 3.

заций по

§ 4.

практике

§ 5.

§ 6.

§ 7.

§ 8.

следствен

§ 9.

довании

денежных

ГЛАВА I

КУМ

НИИ

§ 1.

мышленк

выявлении

§ 2.

и расслед

товительн

§ 3.

и расслед

розничной

§ 4.

и расслед

питания

§ 5.

ГЛАВА I

СКАЯ

§ 1.

§ 2.

рок

§ 3.

правоохра

§ 4.

документа

§ 5.

тизы

§ 6.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ГЛАВА I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ И ОСНОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	3
§ 1. Предмет и структура судебной бухгалтерии	3
§ 2. Бухгалтерские документы и материалы инвентаризации. Практика их использования при выявлении и доказывании преступлений	15
§ 3. Особенности организации и проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов	36
§ 4. Методы документальной и фактической проверки в практике ревизионных и правоохранительных органов	45
§ 5. Баланс и бухгалтерские счета	64
§ 6. Принципы учета на малых предприятиях	72
§ 7. Регистры и формы бухгалтерского учета	79
§ 8. Материалы аналитического учета в оперативной и следственной практике	88
§ 9. Использование документов при выявлении и расследовании преступлений, маскируемых под вид расчетно-денежных и кассовых операций	97
ГЛАВА II. ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ РАБОТЫ С ДОКУМЕНТАМИ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ	114
§ 1. Учет главнейших хозяйственных операций на промышленных предприятиях. Использование данных учета при выявлении преступлений	114
§ 2. Использование учетных документов при выявлении и расследовании преступлений в совхозах, колхозах и заготовительных организациях	135
§ 3. Использование учетных документов при выявлении и расследовании преступлений на предприятиях оптовой и розничной торговли	154
§ 4. Использование учетных документов при выявлении и расследовании преступлений на предприятиях общественного питания	178
§ 5. Учет новых видов финансово-расчетных операций	199
ГЛАВА III. РЕВИЗИЯ, АУДИТОРСКАЯ И БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА	208
§ 1. Защитные функции ревизии и контроля	208
§ 2. Порядок проведения ревизий и аудиторских проверок	219
§ 3. Особенности ревизий, проводимой по инициативе правоохранительных органов	226
§ 4. Судебно-бухгалтерская экспертиза и ее отличия от документальной ревизии	241
§ 5. Назначение и производство бухгалтерской экспертизы	250
§ 6. Заключение эксперта-бухгалтера	257

ГОЛУБЯТНИКОВ Севир Павлович, КРАВЧЕНКО Юрий
Маркиянович,
МЕДЖЕВСКИЙ Александр Ануфриевич
ОСНОВЫ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

Редактор *М. К. Бурыкин*
Технический редактор *О. С. Аржанова*
Корректор *Н. Ю. Махалова*

Сдано в набор 10.01.94. Подписано в печать 15.04.94.
Формат 84×108¹/₃₂. Бумага типографская. Гарнитура лите-
ратурная. Печать высокая. Усл. печ. л. 13,86.
Тираж 10000 экз. Изд. № 43/5—19. Заказ 4279.
Научно-исследовательский и редакционно-издательский отдел
Нижегородской высшей школы МВД Российской Федерации
(603600, Н. Новгород, ГСП-268)
ГП «Дзержинская типография»
(606025, г. Дзержинск Нижегородской области,
пр. Циолковского, 15)

КО Юрий

04.94.
тура дите-
6.
79. отдел
Федерации

асти,

192

